

00782
290
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



DIVISION DE ESTUDIOS DE PCSGRADO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

DOCTOR EN DERECHO FISCAL

PRESENTA EL

LIC. JOSE LUIS CASTELLANOS GONZALEZ

CON EL TITULO

**LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL EN LA ZONA
NORTEAMERICANA DE LIBRE COMERCIO
UN ANALISIS DE EQUIDAD**

DIRECTOR DE TESIS: LIC. LUIS CARBALLO BALVANERA

CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO, D. F., 1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

INTRODUCCION.	....1
CAPITULO PRIMERO.	
CONCEPTOS TEORICOS FUNDAMENTALES.	
A.-PRECISIONES TERMINOLOGICAS.	
A.1 CONVENIOS Y TRATADOS.	....16
A.2 CONCEPTOS DE INGRESO Y DE RENTA.	....23
A.3 ESTADO, NACION Y PAIS.	....28
A.4 REFERENCIA TEMPORAL DE LAS DISPOSICIONES LEGALES.	....30
B.-CONCEPTOS BASICOS.	
B.1 DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.	....31
B.2 CONCEPTO DE PODER O POTESTAD DE IMPOSICION Y DE COMPETENCIA TRIBUTARIA.	....35
B.3 TERMINOS ECONOMICOS.	....38
B.4 TERMINOLOGIA FISCAL.	....40
CAPITULO SEGUNDO.	
MARCO TEORICO DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.	
A.-EL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS TRATADOS.	....42

B.-LA CONSTITUCION MEXICANA Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES.	....47
C.-CAUSAS DE LA DOBLE O MULTIPLE IMPOSICION. Y OBJETIVOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITARLA.	
C.1 CAUSAS DE LA DOBLE O MULTIPLE IMPOSICION.	....55
C.2 MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR O DISMINUIR LA DOBLE O MULTIPLE IMPOSICION INTERNACIONAL.	....60
C.3 OBJETIVOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE O MULTIPLE IMPOSICION.	....68
D.-ESTUDIO SISTEMATICO DE LAS SOLUCIONES ADOPTADAS CON EL FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES DE LA MATERIA.	....74

CAPITULO TERCERO

EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE NORTEAMERICA Y SUS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS.

A.-ANTECEDENTES QUE LLKVAM A MEXICO A NEGOCIAR LA FORMACION DE UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO CON ESTADOS UNIDOS Y CANADA.	....91
B.-LA ZONA DE LIBRE COMERCIO A LA LUZ DE LA TEORIA DE LA INTEGRACION ECONOMICA.	....100
C.-PRINCIPIOS BASICOS QUE RIGEN EN EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE.	....107
D.-IMPLICACIONES TRIBUTARIAS.	....125
D.1 ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL ACUERDO DE LIBRE COMERCIO ENTRE CANADA Y ESTADOS UNIDOS.	....147

CAPITULO CUARTO

ANTECEDENTES DE LA POSTURA ADOPTADA POR NUESTRO PAIS EN RELACION A LA CELEBRACION DE TRATADOS EN MATERIA IMPOSITIVA.151
--	---------

CAPITULO CINCO

ANALISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ENTRE MEXICO Y CANADA Y, MEXICO Y ESTADOS UNIDOS.

A.-OBSERVACIONES ACERCA DE SU NATURALEZA JURIDICA.	....163
B.-ESTRUCTURA, ORGANIZACION Y CLASIFICACION DE LAS DISPOSICIONES DE AMBOS CONVENIOS.	
B.1 ESTRUCTURA.	....168
B.2 ORGANIZACION.	
B.2.1 AMBITO SUBJETIVO DE APLICACION.	....171
B.2.2 COMPETENCIA MATERIAL DE VALIDEZ.	....172
B.2.3 DEFINICIONES GENERALES Y ESPECIFICAS.	....175
B.2.4 TRATAMIENTO FISCAL PARA LOS DISTINTOS TIPOS DE INGRESO.	....199

CAPITULO SEXTO

APLICACION E INTERPRETACION DE LOS TRATADOS.

A.-LIMITACION DE BENEFICIOS EN EL TRATADO CON LOS ESTADOS UNIDOS.	....259
B.-REGLAS ESPECIALES EN EL CONVENIO CON CANADA	....270
C.-ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.	....273
D.-EL ACREDITAMIENTO Y LA FORMA EN QUE OPERA EN EL PAIS DE LA RESIDENCIA.	
D.1 CANADA.	....282

D.2 ESTADOS UNIDOS.	....294
D.3 MEXICO.	....301
E.-NO DISCRIMINACION.	....310
F.-AUTORIDADES COMPETENTES PARA EJECUTAR LOS CONVENIOS, Y ANALISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA SU APLICACION.	....316
F.1 PROCEDIMIENTO AMISTOSO.	....317
F.2 PROCEDIMIENTO ARBITRAL EN EL TRATADO CON ESTADOS UNIDOS.	....322
F.3 INTERCAMBIO DE INFORMACION FISCAL.	....328
F.4 ENTRADA EN VIGOR Y TERMINACION DE AMBOS CONVENIOS.	....332
G.-MEDIOS DE IMPUGNACION PARA EL GOBIERNO.	....339
CAPITULO SEPTIMO	
ANALISIS DEL REGIMEN JURIDICO DE LOS CONVENIOS ESTUDIADOS A LA LUZ DE LA EQUIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO.	
A.-CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD.	....345
A.1 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EQUIDAD DESDE LA PERSPECTIVA JURIDICA.	....350
A.2 EQUIDAD SEGUN EL PUNTO DE VISTA ECONOMICO.	....368
A.3 EQUIDAD DESDE UN ANALISIS MACROECONOMICO.	....370
B.-ESTUDIO COMPARATIVO DE LA LEGISLACION QUE ESTABLECE EL CRAVAMEN EN LOS TRES PAISES.	....389

B.1 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS TRES NACIONES.	....391
B.2 TRATAMIENTO PARA LOS RESIDENTES EN MEXICO.	....396
B.3 TRATAMIENTO EN MEXICO PARA RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.	....406
B.4 TRATAMIENTO EN EL EXTRANJERO PARA RESIDENTES EN MEXICO.	....414
B.5 TRATAMIENTO DE CONFORMIDAD CON LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS.	....427
B.6 ANALISIS.	....441
C.-LA COMPETITIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE MEXICO EN RELACION CON EL DE CANADA Y ESTADOS UNIDOS.	....447
CAPITULO OCTAVO	
PERSPECTIVAS DEL REGIMEN JURIDICO ANALIZADO EN UN PROCESO DE INTEGRACION ECONOMICA.	
A.-LA EQUITAD TRIBUTARIA DENTRO DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO EXPRESADA EN LA FORMA DE NO DISCRIMINACION.	....457
B.-LA ARMONIZACION FISCAL EN LOS DISTINTOS TIPOS DE INTEGRACION ECONOMICA.	....465
CONCLUSIONES.	....476
BIBLIOGRAFIA.	....485

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

En este trabajo académico, elaborado para ser presentado como tesis en nuestra calidad de aspirantes al grado de Doctor en Derecho Fiscal que concede la Universidad Nacional Autónoma de México, a través de la División de Estudios de Posgrado de su Facultad de Derecho, hemos desarrollado el análisis de la problemática que implica la doble tributación en la zona norteamericana de libre comercio (que dependiendo de la aprobación por parte del Congreso de los Estados Unidos, será integrada por éste país, Canadá, y México, a partir de 1994) a la luz de la equidad que exige la Constitución Política de nuestro país a las contribuciones que imponga el poder público.

Para nosotros resulta de suma importancia verificar si tal principio constitucional es efectivamente respetado por las autoridades administrativas de nuestra nación al celebrar convenios internacionales para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta.

Dada la cantidad, cada vez mayor de convenios de esta naturaleza que están siendo negociados y firmados por el gobierno mexicano,

(y de igual manera ratificados por el Senado), se ha limitado el estudio de estos tratados a los celebrados con dos países de singular importancia para México, y que son precisamente los socios comerciales que habrán de integrar esta zona norteamericana de libre comercio. Pero igualmente las conclusiones del estudio de equidad constitucional aquí planteado pueden hacerse extensivas a otros países con quienes se celebre este tipo de instrumentos jurídicos.

Teniendo como marco de referencia la inserción de la economía mexicana en un contexto mundial, como una de las estrategias de política económica de nuestro gobierno, nos proponemos estudiar la política fiscal mexicana que, en concordancia con la apertura hacia el exterior, pretende ser congruente con este proceso a través de la celebración de convenios cuyo propósito es el evitar la doble imposición internacional en materia del impuesto a los ingresos.

Nuestro objetivo fue el descubrir cuales son las condiciones sobre las que paga impuestos un residente canadiense, uno mexicano y uno estadounidense dentro del marco de los tratados tributarios, con especial atención a los principales flujos de bienes, inversiones y servicios entre estos países y a los efectos que se presentan en su vertiente de equidad.

Al interesarnos por resolver la cuestión relativa de si era observada la equidad como un imperativo constitucional estricto que tienen que respetar tanto el Legislador, al establecer leyes, como el Ejecutivo y el Senado mexicano al negociar y ratificar convenios internacionales en materia fiscal, se desprenden las interrogantes de

la hipótesis fundamental a investigar que guiaron nuestro trabajo: ¿los convenios fiscales internacionales firmados por México respetan la equidad necesaria de las contribuciones? ¿o son tan sólo instrumentos jurídicos que alientan la inversión extranjera en el país dando facilidades a los extranjeros en detrimento de los mexicanos?, ¿la apertura comercial y el Tratado de Libre Comercio son políticas de gobierno a las que la política fiscal se suma facilitando aquéllos procesos mediante la celebración de tratados fiscales?. Estas cuestiones fundamentales son analizadas en la investigación y se identifican con la temática a seguir, de ahí que el título que hayamos adoptado en esta tesis sea el de "La doble imposición internacional en la zona norteamericana de libre comercio. Un análisis de equidad".

La hipótesis fundamental de la que partimos es por lo tanto verificar si la finalidad del gobierno mexicano al celebrar los tratados fiscales con Canadá y Estados Unidos, es garantizar la equidad en el trato tributario a quienes llevan a cabo similares transacciones y operaciones comerciales y financieras entre los tres países, considerando la instrumentación de éstos como mecanismos jurídicos para evitar la inequidad y desproporcionalidad que representa la doble imposición internacional, o si por el contrario vienen a representar una simple herramienta de inserción en la economía mundial y sus efectos globalizadores, cuya única finalidad será la de establecer condiciones atractivas y seguridad jurídica para que los residentes en el extranjero inviertan en México.

Por ello, el análisis se ha hecho bajo la pretensión de enlazar esta política económica de integración con la política fiscal que se

Por ello, el análisis se ha hecho bajo la pretensión de enlazar esta política económica de integración con la política fiscal que se desprende de aquélla, al establecerse mecanismos bilaterales (los tratados fiscales) que atiendan a eliminar la doble tributación internacional.

-MARCO TEORICO DE LA TESIS DE GRADO REALIZADA.

En la estructura del trabajo y en la secuencia seguida para desarrollar el mismo (pretendiendo dar respuesta a las interrogantes antes formuladas) se ha estudiado al Derecho Fiscal como un objeto tridimensional que tiene organización formal (expresado en la normatividad del Tratado de Libre Comercio y los convenios fiscales), un componente de fondo enraizado en las circunstancias políticas, económicas y sociales que vivimos en el México actual (la decisión del gobierno de negociar y celebrar tratados, tanto el de Comercio Libre, como los tributarios, tiene un sustento socioeconómico y político); pero igualmente, en última instancia, toda construcción jurídica debe aspirar a la justicia, meta última del Derecho y la Ley, (junto con la plena eficacia y validez de la norma), lo que resulta en una teleología apoyada en la búsqueda de mejores condiciones de vida para la colectividad, al organizarse sobre bases racionales y firmes las relaciones sociales.

El marco teórico metodológico que se ha seguido es entonces el que caracteriza al derecho como un objeto tridimensional (compuesto de

la forma, fondo, y fin expuestos arriba); y que en mayor medida resulta aplicable al estudio del Derecho Fiscal, en donde por su sola esencia económica (al perseguir ordenar las relaciones sociales y económicas por medio de las cuales se allega el Estado recursos para destinarlos al gasto público) se convierte en un rama del Derecho tan dinámica y tan imbuida de actualidad, que por esta razón es factible brindar opciones y alternativas viables que conducen al gobierno a ser un factor de transformación continuada dentro del juego de intereses en que se ha convertido en ocasiones la relación fisco-contribuyente.

De ahí la importancia de considerar a la norma como un objeto en evolución constante compuesto de tres dimensiones y posibilidades de reflexión, lo que permite una mejor explicación y comprensión del trabajo a desarrollar.

Estas posibilidades de análisis son: 1) el Derecho como forma con una estructura normativa, de acuerdo con su conformación dogmático-jurídica; 2) el Derecho como una realidad con contenido fáctico que se expresa en las conductas humanas materiales que pretende regular a fin de garantizar la convivencia social y el progreso de la colectividad humana; y 3) el Derecho como un objeto que tiene metas orientadas a la búsqueda de la justicia en la sociedad en que es creado, aplicado, interpretado, y en suma realizado; lo que significa un Derecho con una connotación valorativa y axiológica: la de estar encaminado al logro del bienestar y la justicia colectiva.

Con este marco de referencia realizaremos el análisis de nuestro objeto de estudio, pero permitásemos profundizar algunos aspectos de esta metodología.

Siguiendo a Antonio Hernández Gil, quien tan brillantemente desarrolla el problema del método para el estudio del Derecho como objeto del conocimiento científico en su obra "Metodología de la Ciencia del Derecho"¹, diremos que la metodología del derecho se refiere al conjunto de pasos sistematizados y ordenados a seguir en el estudio de la materia jurídica. Antonio Hernández Gil se plantea en su obra las siguientes preguntas en torno al método en la ciencia jurídica:

"¿Que método o métodos, qué camino, qué procedimientos ha de seguir el jurista para conocer científicamente la materia jurídica, para determinarla, para hacerse dueño de ella -según frase consagrada-, ya sea sólo con el fin de elaborarla científicamente, ya también con el de encarnarla en las realidades, esto es, aplicarla? O todavía más ampliamente: ¿Cuál es la actitud mental y vital -porque, digámoslo desde ahora, el jurista no puede ser pura máquina pensante- que le cumple adoptar ante el derecho? O más extensamente aun: ¿Cómo se delimita y acota, cómo se aprehende y configura la materia jurídica? ¿Cómo, en fin, se opera el tránsito para transformar la materia jurídica en científico-jurídica o para ajustar los hechos específicos de la vida a los supuestos de hecho genéricos de las normas?"²

Con estos cuestionamientos nos plantea el autor la labor que tiene que desarrollar un investigador a fin de aproximarse, adentrarse, y aprehender la materia jurídica (y dentro de ella la fiscal) en sus contextos lógico-sistemático, sociológico y axiológico. He aquí el

¹ HERNÁNDEZ GIL, ANTONIO, "Metodología de la Ciencia del Derecho", Editorial Espasa-Calpe, Madrid, 1988.

² HERNÁNDEZ GIL, ANTONIO, *Ibídem.*, p. 10.

problema metodológico básico para conceptualizar y dar una explicación teórica, que logre realizar el enlace científico y epistemológico entre lo que es la realidad del Derecho Fiscal (en su vertiente de tratados internacionales para evitar la doble tributación y la evasión fiscal), y la Ciencia del Derecho Fiscal cuyo fin es la explicación más racional posible de su objeto de estudio, de acuerdo con los paradigmas científicos con que se construye la Ciencia del Derecho en un momento histórico determinado. En tal sentido el jurista Hernández Gil nos dice al respecto:

"...la metodología (...), tiene que adoptar una actitud previa ante él (*el derecho como objeto de estudio y análisis*); y así, toda dirección metodológica vendrá en gran medida determinada por el punto de vista en que con respecto del él se sitúe y refleja su influencia, aunque no sea un aspecto de la teoría del método, sino sólo un presupuesto.

"He ahí ligeramente enunciada la cuestión del método y de la metodología. El jurista entregado a tal clase de estudios se dirige una mirada introspectiva. Hace un alto en su labor para preguntarse cómo la lleva a cabo. El que pueda hablarse de direcciones metodológicas quiere decir, por lo pronto, que la contestación no es ni mucho menos, uniforme."¹

Con las consideraciones anteriores establecemos un punto de referencia para la estructuración metodológica del marco teórico que se propone como guía para el desarrollo de esta tesis de grado. Nosotros asumimos por lo tanto, la consideración de un Derecho como realidad normativa, armónico con la sociedad y que persiga entre sus fines más elevados la justicia. La conceptualización de un Derecho tridimensional en donde al soslayar una sola de las vertientes o facetas que lo componen se está dejando de lado la importancia de su estudio, el que

¹ HERNÁNDEZ GIL, ANTONIO, Id. (Las cursivas son nuestras).

se realiza atendiendo a situaciones muy específicas en las que la normatividad, la realidad y la teleología con las que se conforma el objeto llamado Derecho deben ser analizadas y valoradas, ya que de otra manera la comprensión del fenómeno sería parcial.

Es por ello que, en esta fijación del rumbo metodológico a seguir, tomamos como eje orientador de nuestro trabajo al autor español antes mencionado, ya que nos indica que el jurista no cumple con su misión por el sólo hecho de estudiar y de lograr la armonía de un sistema jurídico a través de la obtención de resultados lógicamente exactos; sino que hay algo más, existe una realidad que pertenece a toda la comunidad de hombres, y de la cual es destinataria esta última por medio del derecho: se están regulando relaciones entre los hombres.

Al respecto dice:

"El derecho es una dirección hacia la justicia y se integra en una realidad social..."

"Hay que oponerse, a nuestro juicio, a esta escisión entre el elemento formal y el material del derecho, para hacer objeto de consideración científica sólo al primero. Es precisa la conjunta consideración de ambos."⁴

Coincidimos plenamente con las afirmaciones anteriores y por ende con este investigador de la Ciencia Jurídica, quedando establecida la tríada que estructura al Derecho según el modelo teórico desde el cual partimos para nuestro análisis: forma (norma, dogmática jurídica), contenido (materia que tiene un componente humano y social,

⁴ HERNANDEZ GIL, ANTONIO, *Íbidem*, pp. 20 y 21.

sociología), y valor (búsqueda de la justicia como finalidad básica del derecho, axiología).

ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACION.

Desde esta óptica de acercamiento al fenómeno, el Derecho Mexicano en general, pero más específicamente el Derecho Fiscal, se ha visto ligado a las nuevas estrategias de desarrollo económico adoptadas por el gobierno mexicano. A mayor cantidad de intercambios comerciales y de flujos económicos (inversiones por ejemplo) con otros países, se ha hecho indispensable el reformar, delimitar, o crear, en su caso, el marco jurídico necesario, lo que se ha efectuado por diversas vías: un continuo e incesante proceso de reformas a las leyes fiscales a propuesta del Ejecutivo Federal; una política fiscal más rígida para tener mejores efectos recaudatorios, tratando de impedir en consecuencia la evasión fiscal; agilización del despacho aduanero; medidas de simplificación fiscal y de establecimiento de nuevos sistemas de recaudación y de administración de las contribuciones; y también la firma de tratados tributarios, tanto de intercambio de información fiscal, como para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta con diversos países. Esta última como una medida de política económica y fiscal que en primera instancia perjudica al Erario mexicano por que se dejan de ingresar en las arcas recursos por concepto de no recaudación de dicho impuesto, pero por el otro lado se alega que permitirán a México un mayor acceso a los flujos de capital internacional, generando confianza entre los inversionistas

de que sus ganancias no serán gravadas doblemente, así como la seguridad jurídica indispensable para el caso.

Tradicionalmente nuestro país se había negado con firmeza a celebrar este tipo de tratados internacionales, dada la consideración "de que le eran más perjudiciales que benéficos, al representarle un sacrificio en la recaudación".¹

Pero es preciso señalar en concordancia con lo anterior, la opinión de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, que menciona:

"...los momentos que actualmente estamos viviendo implican la necesidad de los países de modernizar sus economías haciéndose más competitivos, atrayendo inversiones del extranjero y formando bloques económicos por señalar sólo algunos de los aspectos más sobresalientes de este proceso de cambio."²

Se afirma por ende que con la celebración de estos convenios México sigue el camino de la modernización, ya que facilitarán las inversiones extranjeras a nuestro país al eliminarse o reducirse (al menos) las posibilidades de una tributación excesiva, y el poder fiscalizar con mayor eficacia las actividades internacionales de las empresas, cuando se fije el intercambio de información fiscal (uno de los puntos contenidos en los mismos), lo que hemos de verificar.

¹ ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA, "Tratados para evitar la doble imposición", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1ª edición, 1991, p. 14.

² ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA, Id.

En atención a ello pretendemos desarrollar el estudio de los multicitados tratados en el contexto de las variables que, en el marco del Derecho Fiscal mexicano, se están viendo impactadas a fin de ajustarlo y armonizarlo con la integración y apertura hacia el exterior, siendo una de ellas precisamente el tratamiento fiscal de las inversiones y del flujo de mercancías y servicios en la futura zona de libre comercio entre México, Canadá y los Estados Unidos.

Para lograr los propósitos anteriores ha sido empleado el método deductivo en la elaboración de este trabajo, ya que partiendo de los aspectos más generales de los tratados internacionales, el marco teórico de los convenios fiscales y las disposiciones del Tratado de Libre Comercio, hemos descendido al estudio específico de los tratados tributarios con Canadá y Estados Unidos, enfocando las relaciones de equidad subsistentes, para concluir con las repercusiones futuras del régimen jurídico estudiado.

En concordancia con lo anterior, la estructura sobre la que organizamos la tesis, y la propia de los distintos capítulos que la conforman, nos permite redondear la idea concebida inicialmente de delimitar los conceptos técnicos de la investigación, estudiando asimismo los tratados internacionales en lo general desde la perspectiva de su forma y esencia, señalando el marco teórico de los tratados internacionales para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta; los antecedentes, estructura normativa e implicaciones tributarias del Tratado de Libre Comercio; el análisis detallado de los convenios tributarios, así como sus implicaciones en el marco de la equidad constitucional; para concluir con algunas

opiniones relativas a las perspectivas del régimen jurídico de los tratados fiscales en su relación con la equidad (desde el punto de vista de la no discriminación) y las posibilidades que presentan las zonas de libre comercio en lo que ve a la armonización fiscal y su evolución dentro de este contexto.

Para descubrir cuales son los efectos y cuales las condiciones de equidad sobre las que paga impuestos una persona residente canadiense, una estadounidense y una mexicana, se han desglosado cuatro condiciones supuestas: el pago de impuestos como residente en México, el pago como no residente en nuestro país, la contribución que los mexicanos deben hacer como no residentes en Canadá y Estados Unidos; y al final el tratamiento que ofrecen los convenios internacionales celebrados bilateralmente por México con los otros dos países.

No es materia de la investigación el realizar un análisis exhaustivo por medio del cual se comparen los distintos sistemas fiscales, lo que en última instancia nos permitiría lograr la finalidad planteada en nuestra hipótesis, y sería prácticamente imposible de hacer dada la infinidad de situaciones y de descripciones casuísticas que se contienen en las leyes fiscales de cada país (ya que muchas veces contienen referencias a instrumentos o instituciones jurídicas propias y singulares), y de diferencias en la formación de la base gravable (ingresos y deducciones autorizadas diferentes para cada país) que se toma para aplicar un impuesto que sin embargo sí es similar en su identidad tributaria: el impuesto sobre los ingresos obtenidos por personas físicas y morales.

La mecánica adoptada para el análisis fue la de seleccionar tan sólo cuatro tipos de las distintas categorías de ingresos que se prevén en los tratados fiscales, atendiendo al volumen de las transacciones económicas efectuadas entre los países Celebrantes, por lo que optamos por estudiar en lo particular los ingresos derivados de dividendos, intereses y regalías (todos con retención en la fuente de riqueza), pero además se hacía necesario establecer un parámetro comparativo por lo que se estudió el impuesto a los beneficios o utilidades empresariales, que igualmente es aplicable a los ingresos obtenidos en los establecimientos permanentes de una empresa situada en otro país bajo esta categoría.

Con esta plataforma de análisis y de comparación en el tratamiento fiscal, nos fue posible llegar a las conclusiones que se proponen al final de la investigación, mismas que sometemos a la consideración de los sinodales respectivos que deberán ser quienes estimen en conciencia la validez de las mismas.

Por lo que ve a la bibliografía empleada en la elaboración de la tesis, se obtuvo tanto material publicado en el extranjero como en nuestro país, a pesar de que en este último es un tema de estudio muy reciente que apenas está comenzando a ser abordado. Por lo tanto fue posible localizar y sistematizar un gran volumen de información acerca del objeto de análisis, lo que nos obligó a seleccionar la más adecuada para la realización de este trabajo doctoral.

AGRADECIMIENTOS.

Para terminar esta apartado de la tesis es menester expresar que nos sentimos comprometidos a dejar constancia de nuestro más profundo agradecimiento a todos los maestros, autoridades y personal administrativo y de servicios de nuestra querida Facultad de Derecho de la máxima casa de estudios de México, la Universidad Nacional Autónoma, de quienes siempre recibimos apoyo y aliento para cursar y concluir nuestros estudios, primeramente; y luego para desarrollar esta investigación que significó muchas horas de esfuerzo. Sin su apoyo y comprensión no hubiera sido posible cristalizar la presente tesis.

Mención especial merece nuestra gratitud al Lic. Luis Carballo Balvanera por la atinada conducción de la investigación (siendo conveniente aclarar que los errores e imperfecciones que pudieran resultar son de la absoluta responsabilidad del autor), e igualmente al Dr. Pedro Zorrilla Martínez, por la sobresaliente y distinguida ayuda recibida, ya que nos orientó y alentó en todo momento para concluir esta tesis doctoral.

No nos queda más que hacer patente nuestro más amplio reconocimiento a todos aquellos estudiosos y grandes maestros del Derecho en México, que con el estudio constante y esforzado nos han servido de ejemplo y guía para entender que esta disciplina científica debe ser siempre un instrumento de progreso y desarrollo social; y su continua transformación debe efectuarse evolucionando hacia mejores estados de vida y bienestar en favor de quienes va dirigido: los seres humanos

miembros de una colectividad que pretende estar organizada lo más racionalmente posible.

Cuando se pierde de vista que el ser humano es parte integral en el estudio del Derecho, y nos quedamos tan sólo en el de la norma, cualquier abstracción conceptual por más bella y sólida que sea resulta hueca y alejada de la realidad.

El humanismo en la observación y el examen del Derecho es algo que la Universidad Nacional Autónoma de México, a través de su Facultad de Derecho, nos ha dejado profundamente grabado.

Esperamos honrar siempre con nuestro esfuerzo y trabajo diario el ejemplo de todos los grandes hombres y mujeres que con el Derecho, la Ley y la Justicia han construido en el transcurso de los tiempos un mundo mejor para todos los que convivimos en él.

CAPITULO PRIMERO

CONCEPTOS TEORICOS FUNDAMENTALES

A. - PRECISIONES TERMINOLOGICAS

I.-CONCEPTOS TEORICOS FUNDAMENTALES.

A.- PRECISIONES TERMINOLOGICAS.

A.1 CONVENIOS Y TRATADOS.

Al proceder al estudio de cualquier cosa que existe en el mundo, ya sea de la naturaleza o del social, es importante tomar como punto de partida la precisión terminológica acerca de lo que se esta hablando y cual será la materia fundamental de análisis, junto con las delimitaciones teóricas y metodológicas que atañen al objeto de reflexión. Esa será la labor al iniciar este trabajo.

Dado que este estudio se referirá acerca de tratados internacionales, en su doble vertiente: norteamericano de libre comercio e internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta, habremos de referirnos en principio acerca de que entendemos por dichos objetos para fines de este trabajo.

Según Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara "tratado" se define como aquel "acuerdo entre Estados celebrado para ordenar sus relaciones

recíprocas en materia cultural, económica, etcétera, o para resolver un conflicto surgido entre ellos o para prevenirlo".² Bajo este significado los autores no entran al análisis de las características del tratado y de los elementos que lo integran, simplemente lo definen.

Por su parte el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia define el término tratado bajo dos acepciones: 1. "Ajuste, convenio o conclusión de un negocio o materia, después de haberse conferido y hablado sobre ella; especialmente, el que celebran entre sí dos o más príncipes o gobiernos. 2. Escrito o discurso que comprende o explica las especies concernientes a una materia determinada."³ Obviamente que la primera acepción es la que nos interesa para el contexto de nuestro trabajo, sobre todo cuando se refiere a "especialmente el que celebran entre sí dos o más príncipes o gobiernos"

El autor Jorge Palacios Treviño por su parte los define de la siguiente manera: "Los tratados -del francés *traiter*, negociar- pueden definirse como los 'acuerdos entre dos o más sujetos de derecho internacional'. Algunos internacionalistas añaden a la definición otro elemento para decir que por esos acuerdos se crean obligaciones conforme al derecho internacional".⁴

² DE PINA, RAFAEL, y DE PINA VARA, RAFAEL. "Diccionario de Derecho". Editorial Porrúa, S.A., México, 162 Edición, 1989.

³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. "Diccionario de la Lengua Española". Editorial Espasa-Calpe, Madrid, 192 Edición, 1981, Tomo VI.

⁴ PALACIOS TREVIÑO, JORGE. "Tratados Legislación y Práctica en México". Secretaría de Relaciones Exteriores, México, 22 Edición, 1986, p.11.

Hace la aclaración Palacios Treviño de que prefiere hablar de sujetos de derecho internacional en lugar de hacerlo con respecto de Estados, ya que el derecho internacional "actualmente, le reconoce capacidad de celebrar tratados, además de a los Estados, a las organizaciones internacionales intergubernamentales y a determinados grupos, tales como las facciones rebeldes, los beligerantes o las partes en algunos acuerdos de armisticio".¹¹

De tal forma que al pretender desentrañar lo que es en realidad el tratado se puede resumir que es el acuerdo de voluntades entre sujetos del derecho internacional. Pero si ese acuerdo de voluntades que se denomina "tratado" también puede ser un convenio, entonces ¿cual es la diferencia que existe entre estos dos instrumentos? Definamos por lo tanto que es un convenio.

"Convenio" según Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara se significa como "un acuerdo de dos o más personas destinado a crear, transferir, modificar o extinguir una obligación (art. 1792 del Código Civil para el Distrito Federal). Por su parte la Real Academia Española define convenio como "ajuste, convención", y si nos remitimos a la palabra convención vemos que su definición se expresa como "ajuste y concierto entre dos o más personas o entidades", por lo cual aunque ya no se aplica expresamente a los sujetos de derecho internacional si nos permite seguir el camino de conceptualizar a dicho término como el ajuste, concierto o negociación en que han participado dos o más personas o entidades de derecho público con representación estadual y a

¹¹ PALACIOS TREVIÑO, JORGE, Id.

las cuales el derecho constitucional y el derecho internacional les han reconocido la posibilidad de negociar y celebrar dichos 'ajustes y conciertos' a fin de que produzcan consecuencias en la vida jurídica e institucional de las entidades sujetas al derecho internacional.

Pretendiendo hacer más adelante un análisis más exhaustivo de los tratados en su conceptualización y caracterización dentro del derecho internacional y del derecho constitucional interno mexicano, queremos únicamente de entrada señalar que la Ley sobre Celebración de Tratados publicada en el Diario Oficial de la Federación el jueves 2 de Enero de 1992 y cuyo objeto es "regular la celebración de tratados y de acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional", con la función legal de diferenciar entre uno y otro instrumento, en su artículo 2º fracción I se define al tratado de la siguiente forma:

"Tratado: el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos."

Tomando en cuenta la definición anterior, es evidente que el legislador identifica aquí los dos términos a los que nos hemos estado refiriendo: tratado con convenio. No entra a precisar propiamente lo que es el tratado (acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional público para contraer obligaciones); pero se sobrentiende dejándolo implícito, y lo conceptualiza mediante la descripción de sus elementos:

- 1.- Convenio regido por el Derecho Internacional Público;
- 2.- Celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público;
- 3.- Ya sea que para aplicarse requiera o no de la celebración de acuerdos en materias específicas;
- 4.- Cualquiera que sea su denominación; y, (lo más importante a nuestro juicio)
- 5.- Mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos se comprometen en el concierto de los países de la comunidad internacional.

Todas éstas características nos llevan a expresar que más que una definición, se establecen los elementos por los cuales un tratado es precisamente eso: un tratado independientemente del nombre que se le de. Y los tratados constitucionalmente (como luego se estudiará) deberán ser aprobados por el Senado, siendo Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma.

Ese elemento caracterizador de la voluntad para obligarse queda legislado en el artículo 5º de la misma ley donde se dispone:

"La voluntad de los Estados Unidos Mexicanos para obligarse por un tratado se manifestará a través de intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del instrumento de

ratificación, adhesión o aceptación, mediante las cuales se notifique la aprobación por el Senado del tratado en cuestión."

De tal forma que no importa el nombre que se les dé: tratados, convenios, acuerdos, etc., lo trascendente es que se den los elementos que la ley exige y que se exprese la voluntad para obligarse mediante un tratado por parte de nuestro país.

Dicha disposición legal se ajusta al contenido de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, aprobada en la ciudad de Viena, Austria el 22 de mayo de 1969, de la cual nuestro país es signatario. México dio paso a su ratificación con la presentación del instrumento respectivo el 25 de septiembre de 1974, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de febrero de 1975, entrando en vigor, tanto en México como en los demás países, el 27 de enero de 1980.¹¹

Al respecto de la denominación de los tratados, que de muy variadas y diversas formas se hace en la costumbre y en la práctica internacional, el autor Palacios Treviño efectúa un análisis muy completo. Pero sin el ánimo de profundizar en ello, ya que no corresponde al tema central de nuestro trabajo, únicamente consideramos conveniente transcribir lo siguiente:

"No obstante que además del nombre de tratados se utilizan muchos otros para designarlos, debe comensarse por decir, que desde el punto de vista jurídico, el nombre que lleven los tratados no es relevante o por lo menos no debe serlo. La misma Convención de Viena, antes citada, después de consignar lo que debe entenderse por tratado, añade: 'cualquiera que sea su denominación'. Esta multiplicidad de nombres se debe a que los tratados presentan entre sí características muy diversas según la

¹¹ Cfr. CALVO NICOLAU, ENRIQUE, "Introducción al marco jurídico de los tratados y algunas reflexiones al respecto", en Op. Cit. supra No. 3, pp.40-41; y en Op. Cit. supra No.2, pp. 19-23.

materia a que se refieren, las partes que intervienen en la celebración, la formalidad o solemnidad con que se concluyen, etcétera, y por ello se ha querido asociar un tratado con determinadas características a una denominación específica o viceversa; sin embargo, como no existe una práctica generalizada, se ha producido una gran confusión al respecto pues tampoco puede ignorarse que algunos términos, por lo menos en determinados medios tienen una connotación específica...¹²

En atención a lo antes expuesto, queremos precisar que usaremos indistintamente los términos tratado y convenio como sinónimos, ya que la práctica en México con referencia a los recién firmados tratados para evitar la doble imposición internacional y evitar la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta, ha sido la de denominarlos "convenios", y aún en el de intercambio de información tributaria entre México y los Estados Unidos de América la denominación que se le da es de un "acuerdo", no así el que se refiere a Canadá que fue ya caracterizado como "convenio" y publicado cuando la Ley sobre Celebración de Tratados ya estaba vigente.

De tal forma que en las expresiones "tratados y convenios" se entenderá un acuerdo de voluntades en el que nuestro país participa como sujeto del derecho internacional público siendo representado por el Estado mexicano, por medio del cual se obliga y contrae compromisos con la comunidad internacional de conformidad con las disposiciones constitucionales analizaremos posteriormente.

¹² PALACIOS TREVIÑO, JORGE, Op. Cit. supra No. 9, pp. 13-14.

A.2 CONCEPTOS DE INGRESO Y DE RENTA.

Existe un gran debate en la doctrina en torno a lo que debe entenderse por ingreso, y, en relación con ello, a la renta que identifica a los impuestos que gravan ésta.

Ernesto Flores Zavala nos dice al respecto lo siguiente:

"Se llama *renta*, al producto del capital, del trabajo o de la combinación de capital y trabajo. Puede distinguirse para los efectos impositivos la renta bruta, que es el ingreso total percibido sin deducción alguna, como sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava una renta neta que es la que resulta después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos y la renta libre que queda cuando después de deducir de los ingresos brutos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto."¹¹

Sin embargo al explicarnos lo que es *renta*, no nos dice Flores Zavala lo que debemos entender por ingreso y nos en la imposibilidad de saberlo a partir de su definición.

Alfonso Cortina Gutiérrez parte de la diferencia entre renta y capital a fin de estar en posibilidades de "determinar la naturaleza y

¹¹ FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Púlicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A., México, 272 Edición, 1986, p. 439.

el objeto propio gravable de los impuestos sobre la renta y sobre capitales-14

Sin embargo, y a pesar de querer desentrañar los conceptos de renta y de capital, la concepción que sostiene este autor (que data de 1939, en que pronunció la serie de conferencias que integran el libro) creemos que ya se encuentra superada por la dinámica propia de la evolución doctrinaria y legislativa que existe en nuestro país y que precisamente se puede observar en el estudio hecho por Sergio Francisco de la Garza titulado "Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980" en donde desarrolla los conceptos de riqueza, de capital y de renta desarrolla la vinculación doctrinaria con la evolución legislativa que hemos tenido en México en las distintas leyes del impuesto sobre la renta que han existido hasta la

14 CORTINA GUTIERREZ, ALONSO, "Ciencia Financiera y Derecho Tributario", Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen I, México, 2ª Edición, 1990, pp. 81-82. En relación con ello nos dice:

"Existe una vieja distinción civilista entre el fruto y el producto que data del Derecho Romano: el fruto es lo que se obtiene de una riqueza sin destruirla, y el producto es la parte que de una riqueza se obtiene agotándola, por ejemplo: los frutos civiles de un capital, es decir, los intereses, no reducen el monto del capital del cual derivan, lo dejan intacto, por el contrario es producto el rendimiento de la explotación de una mina, de un pozo petrolero, porque agotan los yacimientos; los primeros intereses son frutos y los minerales o petróleo obtenidos son productos.

"Esta distinción del derecho privado clásico entre frutos y productos, es una distinción todavía hoy válida y que tiene grandes repercusiones en la ciencia económica. El fruto, concepción privada del derecho civil, equivale de una manera exacta la renta, que se caracteriza primero por su periodicidad y segundo, por la permanencia de la fuente de la cual deriva.

"No puede pensarse que constituya una renta el rendimiento de un bien corpóreo que lo agota rápidamente. La palabra "renta" en su acepción francesa "revenu" ya conduce de una manera inmediata a la idea de periodicidad. "Revenue", expresión francesa del término "renta", equivale a "volver a llegar", lo que conduce inevitablemente a la idea de periodicidad; consiguientemente, es también ineludible la permanencia de la fuente, porque si el producto que se obtiene de un bien determinado lo agotara, entonces dejaría de ser una renta.

"Por el contrario, el capital, es la causa de la renta, es el origen del cual ésta deriva..."

fecha. Así identifica tres tipos conceptuales de renta: 1.-El de renta como producto; 2.-El de renta igual al flujo de riqueza desde terceros y 3.-El de renta como la suma del consumo más el incremento patrimonial.¹¹ Estos tres conceptos han influido en el legislador mexicano para establecer el concepto de renta en la ley.

Por su parte Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine al entrar al estudio del concepto de renta manifiestan que:

"Una de las cuestiones que ha apasionado a la doctrina, tanto en economía como en finanzas, es la definición del concepto de renta. Si bien creemos que ello no entraña una cuestión fundamental para el derecho positivo dado que las leyes no se redactan para consagrar esta o aquella doctrina sino para resolver problemas de la realidad y deben interpretarse conforme a la conciencia social de cada lugar y época, es indudable que el problema adquiere interés como guía para el intérprete o como elemento de orientación, programático para el legislador."¹²

11 DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, "Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el período de 1921-1950", Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen V, México, 13 Edición, 1953.

En este trabajo el autor nos ofrece una visión muy completa acerca de la evolución de la doctrina y su impacto en la legislación. No pretendemos extendernos en este punto sino solamente dar una base que nos permita conocer el amplio debate que en la doctrina ha suscitado la definición de los conceptos que estamos tratando.

12 GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., y NAVARRINE, SUSANA C., "Impuesto a la Renta", Editorial Depalma, Buenos Aires, 12 Edición, 1973, p. 23.

Analizando este tema los autores dicen que "la multiplicidad de conceptos permitiría clasificarlos desde los más variados puntos de vista, empero, generalmente las teorías suelen agruparse en cinco categorías, a saber: 1) teorías del fondo de consumo; 2) teorías de la periodicidad; 3) teorías de la fuente; 4) teorías de las categorías de productos; 5) teorías del incremento del patrimonio. Los cuatro primeros grupos coinciden en la idea de que la noción de renta debe limitarse a los ingresos periódicos o que pueden renovarse a intervalos más o menos regulares, la última teoría -por cuanto es una sola y no varía como en los grupos anteriores- equipara la renta a los ingresos logrados por el sujeto, sin atender al origen o fuente y a los demás requisitos enunciados por las anteriores."

"Como algunas de las opiniones encuadradas en las teorías enunciadas suelen confundirse parcialmente, se logra una mayor simplificación polarizándolas en dos teorías extremas, que son las más aceptadas por los autores: 1) la teoría de la fuente o del *réndito-producto*, 2) la teoría del incremento patrimonial o del *réndito-ingreso*, García Beltrance agrega una tercera categoría que denomina el concepto legalista."

En función de la diversidad de criterios que existen para definir y conceptualizar lo que es renta e ingreso, optamos por delimitar estos términos en la concepción legalista mencionada por Fonrouge, que explica así:

"Como expresamos anteriormente, García Belsunce crea un tercer grupo integrado por quienes no consideran posible proporcionar una definición teórica de la renta desde el punto de vista tributario, por tratarse de un concepto eminentemente funcional, con forma y contenido diversos según la política fiscal. Para esta tendencia -en la cual incluye a Gomes de Sousa, Jarach, y Giuliani Fonrouge- el concepto de renta será el que fije la ley y no el que resulte de las variadas y diversificadas elucubraciones doctrinales."¹²

Al respecto, queremos hacer dos observaciones:

1.- Coincidimos con la posición legalista o positivista que se atiene al texto de la ley fiscal para obtener el significado de renta; ya que de otra manera como se podría explicar por parte de doctrinistas y tratadistas el concepto de renta de la ley mexicana conocido como "ganancia inflacionaria"; por mencionar tan sólo un ejemplo de la múltiple variedad de ficciones legales a que recurre el legislador en su labor de regulación normativa del ámbito tributario.

2.- Pero por otro lado, si tomamos en consideración este punto de vista, queda sin definir el concepto de ingreso ya que en ningún artículo de la ley del impuesto sobre la renta en vigor se hace referencia a su definición. Exclusivamente lo que se hace es fijar la obligación al pago del gravamen por parte de los sujetos pasivos que incurran en los actos o hechos contemplados en la ley para los tipos

¹² GIULIANI FONROUGE, CARLOS H., y NAVARRINEZ, SUSANA C., *Ibidem*, p.26.

específicos de ingreso que se van describiendo en la misma, y que puede apreciarse cabalmente cuando en el artículo 74 de la ley en vigor se señala lo siguiente:

"Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas."

Si observamos esta disposición legal concluiremos que en la misma no se da una definición de ingresos, y más aún se establece una especie de "cajón de sastre", cuando menciona "o de cualquier otro tipo", por lo cual debería analizarse la constitucionalidad de dicha disposición en el caso de que la autoridad pretenda cobrar un impuesto por una categoría de ingreso no comprendida expresamente en la ley, con lo que se está violando el principio constitucional que exige que los elementos de las contribuciones (y que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado en por lo menos sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y época de pago) se encuentren contenidos en ley.

Los estudiosos del Derecho Fiscal mas bien hacen referencia a esta última disposición considerando que el legislador pretende incluir la ganancia inflacionaria en este rubro de ingresos gravados.¹¹

Por lo tanto se concluye que no existe una definición precisa de ingreso ni de renta en la ley, y daremos a "renta" la connotación

¹¹ CUDVAS FIGUEROA, PEDRO, "Apuntes de la Materia de Teoría y Legislación del Impuesto sobre la Renta", Especialidad en Derecho Fiscal, División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, México, Ciudad Universitaria, Mayo de 1950.

del hecho imponible en los actos que se gravan según las disposiciones legales de los países que nos corresponderá estudiar, y otorgaremos al concepto "ingreso" una connotación de carácter económico en función de que puede ser cualquier modificación positiva en el patrimonio de una persona derivado de su trabajo, de inversiones, de ganancias de capital, por caso fortuito, en caso de cesión de bienes a título gratuito (donación); o de cualquier otro tipo o ficción legal que se establezca en la ley considerada como ingreso.

A.3 ESTADO, NACION Y PAIS.

Aunque los tres términos denotan un significado preciso, especial en cada caso¹³, serán identificados como sinónimos para

¹³ Según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (decimonovena edición), Vid. REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Op. Cit. Supra No. 8, Tomos III, IV, y V, éstos tres términos se definen de la siguiente forma:

"Estado: cuerpo político de una nación".

"Nación: conjunto de los habitantes de un país regido por el mismo gobierno. / Territorio de ese mismo país. / Conjunto de personas de un mismo origen étnico y que generalmente hablan un mismo idioma y tienen una tradición común".

"País: nación, provincia, región o territorio".

Según Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, Cfr. Op. Cit. Supra No. 7, estos tres términos se definen de la siguiente manera:

"ESTADO. Sociedad jurídicamente organizada para hacer posible, en coexistencia pacífica, la realización de la totalidad de los fines humanos. Puede definirse también como la unidad de un sistema jurídico que tiene en sí mismo el propio centro autónomo y que está en consecuencia provisto de la suprema cualidad de persona en el sentido jurídico (DEL VECCHIO). El uso de la palabra Estado en este sentido es relativamente reciente, habiendo tenido comienzo en tiempos de Maquiavelo. El Código Civil para el Distrito Federal (art. 25 frac. I) define al Estado como persona moral."

"NACION. Conjunto de personas ligadas, bien por la comunidad de origen, bien por la posesión de un mismo idioma, bien por tener las mismas creencias religiosas, bien por la identidad de costumbres, bien sencillamente, por sentir aspiración a realizar unidas el propio destino, o

efectos de este trabajo, ya que la palabra "Estado" denota a la persona jurídica que representa a una colectividad determinada y se obliga con dicha representación (en nombre de un gobierno que ejerce la autoridad formal y material en un territorio específico que es habitado por determinada población).

El término "país" comunmente se entiende como la delimitación geográfica territorial donde se asienta un Estado; y a la "nación" se le define como el conjunto de habitantes que mantienen las mismas costumbres y lenguaje, lo que los identifica y les da pertenencia como grupo en el concierto de las naciones del mundo. Puede existir una nación sin Estado como sucede en el Medio Oriente con los palestinos, o sucedía con los judíos cuando no tenían territorio en donde asentarse; o puede existir un gobierno sin territorio que gobernar como fueron los casos del gobierno de la resistencia en la Francia ocupada por los alemanes durante la Segunda Guerra Mundial o el de la República Española durante los últimos años de la guerra civil.

El Estado adopta la forma más acabada de organización social del hombre por la que jurídicamente se establece una unidad de población, territorio y gobierno que se puede obligar frente a otros Estados y organismos internacionales.

por cualesquiera de las expresadas circunstancias o reunión de algunas de ellas. La nación como fenómeno social tiene una complejidad extraordinaria. Surge en virtud de un largo proceso histórico, en el que intervienen factores muy diversos. Por eso ha podido decirse que surge en la historia y se perfecciona en la historia."

"PAIS. Se repite esta palabra con las significaciones de región, comarca, provincia y territorio. También es considerada como sinónimo de Nación y de Estado."

Pretendemos utilizar los tres vocablos como sinónimos, términos similares en significado para denotar más al ente jurídico Estado, que al país en su extensión territorial o a la nación (con la identificación particular que tiene un grupo de personas), ya que en las tres acepciones se expresara el compromiso de parte en las obligaciones que se tomen al celebrar cualquier tratado internacional.

A.4 REFERENCIA TEMPORAL DE LAS DISPOSICIONES LEGALES.

Todas las leyes y disposiciones jurídicas (fiscales o de otra materia) así como los tratados internacionales, que se mencionan en el transcurso de esta investigación, estaban en vigor al 1º de enero de 1993.

B.-CONCEPTOS BASICOS

B. - CONCEPTOS BASICOS.

B.1 DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Trataremos aquí de expresar inicialmente el concepto de doble imposición, posteriormente haremos referencia a la múltiple tributación internacional y a una de las consecuencias para solucionarla más estudiadas: los convenios bilaterales firmados por distintos países tratando de hacerle frente evitándola o minimizándola.

Antes de entrar al señalamiento de las distintas definiciones que se han expresado es conveniente hacer una precisión: La doble imposición reviste dos formas:

a) La *económica o amplia* cuando se está haciendo objeto de la imposición a dos hechos económicos con relación entre sí: como por ejemplo cuando una persona obtiene un ingreso, ese ingreso se grava con el impuesto sobre la renta y en el caso de que la cantidad restante de ese ingreso se destinara al consumo y no al ahorro, al comprar satisfactores u obtener servicios el impuesto al consumo (al valor agregado por ejemplo), lo que estará representando la doble imposición sobre una misma fuente económica: el ingreso que se grava, primero; y

el restante de dicho ingreso que es gravado cuando se gasta para el consumo de bienes o servicios.²¹

b) Por otro lado existe la doble imposición *jurídica* en el sentido estricto, formal y material del término cuando a través de distintos entes competenciales se grava un mismo acto con dos o más contribuciones, sean iguales o no en el monto.²² Esta doble imposición jurídica se presenta cuando en un Estado se aplican dos o más impuestos gravando al mismo hecho imponible, debido a que dicho Estado tiene una estructura federal con distintos niveles competenciales de imposición; o cuando dos o más Estados sujetos del derecho internacional imponen un gravamen sobre el mismo hecho económico tomando en cuenta distintos criterios de vinculación impositiva.

A través de la investigación efectuada se hace manifiesto que los distintos autores consultados ofrecen puntos de vista y opiniones que coinciden en su mayoría.

Existen múltiples definiciones acerca de lo que debe entenderse por doble imposición internacional²³, pero para efectos prácticos

²¹ Al respecto Edisson GNAZZO señala: "Existe una concepción amplia, de fundamento básicamente económico, según la cual existe la múltiple imposición cuando por ejemplo, una renta es gravada con un impuesto al momento de su percepción y luego se vuelve a gravar en ocasión de su uso o empleo." Cfr. GNAZZO, EDISON, "Principales problemáticas y oportunidades que genera la operación y imposición de tratados tributarios", en op. cit. supra No. 3, p. 139.

²² GNAZZO, EDISON, *Ibidem*, pp. 139-140.

²³ Alberto G. Arce en su obra de Derecho Internacional Privado (Editorial Universidad de Guadalajara, Guadalajara, México, Primera Reimpresión de la Séptima Edición en Español, 1990, pp. 292-293) nos da las siguientes definiciones: "Seligman declara que es el gravamen repetido sobre la misma persona o la misma cosa. Laband dice que la doble imposición tiene por causa la diversidad de principios consagrados por las leyes del impuesto, lo cual no es exacto porque puede demostrarse que puede existir entre Estados que tienen sistemas idénticos. El italiano Salvioni cree que existe cuando hay identidad de dos impuestos, sean reales sean personales, pero la reducción a impuestos de la misma naturaleza es inexacta, porque en la práctica hay

imposiciones que resultan de la yuxtaposición de impuestos de naturaleza diferente". El tribunal federal suizo lo define como aquella que se da "cuando la misma persona está sometida al mismo impuesto por el mismo objeto y por el mismo período. Niboyet expresa que "la doble imposición existe cuando el mismo elemento de patrimonio ha sido gravado muchas veces en países diferentes, por un sólo y mismo período" y "que a veces la anarquía fiscal trae como consecuencia que si el Estado reclama el pago del impuesto, atraxidia fiscal según Niboyet".

Ernesto Flores Zavala en su obra "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" (Op. Cit. supra No. 13, p. 331) señala que "la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas". Y explica que "el problema de la doble imposición se puede presentar bajo los siguientes aspectos:

- 1.- Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.
- 2.- Cuando concurren en una misma fuente dos o más Estados soberanos.
- 3.- Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que la integran.
- 4.- Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los asocipios que los integran."

Rafael Biella en su obra "Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal" (en el tomo III Derecho Fiscal, Editorial Depalme, Buenos Aires, 1952, p. 52) lo define "cuando el mismo hecho o acto imponible y la misma causa es gravado con dos impuestos o contribuciones, iguales o no en el monto".

Horacio García Belsuance en su obra "Temas de Derecho Tributario" (Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 167) nos da una definición amplia y dentro del contexto internacional diciendo que "la adopción por los Estados soberanos, en ejercicio de su poder tributario, de distintos sistemas para determinar los sujetos de vinculación de un hecho imponible específico con el sujeto activo de la obligación tributaria, crea conflictos en el orden internacional, cuando a consecuencia de la colisión entre dichos sistemas, el hecho imponible resulta sometido al poder fiscal de un Estado".

Dáso Jarach en "El hecho imponible. Teoría General del Derecho Sustantivo" (Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 3ª Edición, 1982, p.215) da la siguiente definición: "Se produce en efecto, una doble imposición en cuanto la concurrencia de los sujetos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanadas de dos soberanías diferentes produzca la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes" e igualmente nos dice que "el fenómeno de la doble imposición es debido, en otras palabras, al hecho de que dos Estados tengan una pretensión impositiva ambas según el criterio mismo de la imposición total del sujeto domiciliado en el país y de la imposición de los sujetos no domiciliados en el país limitada a los réditos de procedencia nacional."

Ottmar Essler en su obra de "Principios de Derecho Internacional Tributario". (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1ª Edición, 1984, p. 44), lo define como aquella situación que se produce "cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade 'de la misma persona' (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto."

Jose María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé señalan en el texto de "Derecho Tributario General" (Editorial Depalma, Buenos Aires, 1986, p.79) y toman como punto de partida la definición de Ottmar Essler antes citada, pero le agregan las siguientes consideraciones "si a este enunciado genérico del Instituto se le añade el de la identidad del sujeto pasivo es decir, los mismos e idénticos impuestos son soportados por una sola persona, se obtiene el concepto de doble imposición en sentido estricto".

Enrique Calvo Nicolás en la Op. Cit. supra No. 5, p.26, manifiesta que la doble imposición internacional "se presenta con motivo de que se establece una relación jurídica de carácter

tomaremos la definición contenida en la introducción al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia del Impuesto sobre la Renta acuñada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ya que se nos hace la más precisa y acertada e incluso debido a que en los convenios que México ha firmado y los que se encuentra negociando, ha sido tomado como guía el modelo de esta organización internacional (más adelante haremos el señalamiento de los modelos de convenio que existen, en los que se proponen las bases sobre las cuales negociar por los distintos países este tipo de tratados).

Esta definición es la siguiente:

"El fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo".²²

Bajo la caracterización anterior se desprenden algunos elementos específicos que en conjunto, según la OCDE, dan lugar a la doble imposición jurídica internacional:

- 1.- Percepción de impuestos similares;
- 2.- En dos o más Estados;
- 3.- Sobre un mismo contribuyente;
- 4.- Por la misma materia imponible;
- 5.- Por idéntico período de tiempo.

patrimonial por individuos que se encuentran vinculados por obligaciones de carácter fiscal a dos o más órdenes jurídicos estatales, respecto de las consecuencias de un mismo acto jurídico".

²² Tomado de Enrique Calvo Nicolas, Op. Cit. supra no. 5, p.26.

Estas cinco partes en que se descompone la definición hacen destacar la dualidad de impuestos y de sujetos activos con derecho a los mismos en una unidad de contribuyente, materia imponible y tiempo. Esta es la definición que adoptaremos para el presente estudio.

B.2 CONCEPTO DE PODER O POTESTAD DE IMPOSICION, Y DE COMPETENCIA TRIBUTARIA.

En relación con tales conceptos es importante definir su acepción, ya que en este trabajo haremos alusión a los mismos, siendo importante su identificación precisa.

La potestad tributaria la significaremos como "la posibilidad jurídica de creación" por parte de los distintos Estados (o niveles de éstos) de tributos, impuestos o contribuciones. En cambio habremos de entender a la competencia tributaria como "la facultad de ejercitar en el plano material el poder tributario" o como lo describe Sergio Francisco De La Garza ésta "consiste en poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador."²⁴

Dentro de la Teoría General de la Tributación, se da como un hecho indiscutible el que la potestad tributaria descansa en el sujeto activo de la obligación tributaria que es el Estado, entendido éste como el cuerpo político que conforma a una colectividad. En nuestro

²⁴ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, S.A., México, 1969, p. 209.

país²³ el imperativo constitucional contenido en el artículo 31 fracción IV se refiere a la obligación de los mexicanos (aunque no limite ni prohíbe que también lo hagan los extranjeros) de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Queda así establecido el fundamento constitucional que da vida a los sujetos activos de la obligación tributaria en nuestro país, y en especial del sujeto activo Federación, quien es titular del poder tributario y de la competencia tributaria en contribuciones tan importantes como el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, los impuestos al comercio exterior, etc.

Las entidades federativas, bajo la denominación de "Estados Libres y Soberanos", en todo lo concerniente a su régimen interior, son también sujetos activos y poseen potestad y competencia tributaria de acuerdo con la disposición constitucional antes vista y con el artículo 40 de nuestra Carta Magna que establece el carácter de república, representativa, democrática, y federal a la organización política de los mexicanos. Los estados gravan distintas fuentes tributarias de acuerdo a la competencia que nuestra misma Ley Suprema define, pero tienen la misma potestad tributaria que la Federación, a consecuencia de la autonomía de que éstos gozan dentro del sistema federal, contando con órganos propios, distintos a los del poder de la Federación, pero con la potestad y competencia que especifica nuestra Constitución, con

²³ Dado el alcance de esta trabajo, habremos de referirnos primordialmente a las disposiciones constitucionales y legales de México, a no ser que se haya mención expresa de lo contrario.

autoridad en el territorio que conforma la entidad federativa de que se trate.

El municipio en México es sujeto activo de la relación tributaria, pero carece de potestad tributaria (ya que no cuenta con un Órgano legislativo formal), teniendo únicamente la competencia que le otorga el artículo 115 constitucional, surgiendo así la competencia impositiva para poder administrar libremente su hacienda, misma que se forma con las diversas contribuciones que le aportan las personas físicas y morales que en él residen y con las participaciones que la Federación le hace llegar por conducto de los estados, dentro del sistema nacional de coordinación fiscal. La tarea de establecer las contribuciones municipales está encomendada a las legislaturas locales estatales en la fracción IV del artículo 115 de la propia Constitución Federal.

Encontramos así una doble potestad tributaria por parte de la Federación y los Estados²², y al municipio con competencia más no potestad para imponer tributos por sí mismo, generando campos concurrentes de imposición entre estas tres instancias de gobierno (a excepción de lo que señala nuestra ley suprema como prohibido en la potestad tributaria de uno u otro ente de gobierno).

De tal forma que con el término "potestad o poder" tributario hacemos referencia a la facultad legal de imponer tributos que tiene el

²² "Potestad tributaria en forma paralela" la llama Raúl Rodríguez Lobato. Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 2ª Edición, 1966, p. 131.

Órgano estadual, pero para efectos de este trabajo en todos los casos (a no ser que se haga mención especial de lo contrario) habremos de referirnos al Órgano de poder público superior, esto es al ente federal existente en los tres países a estudiar: Canadá, Estados Unidos y México.

B.3 TERMINOS ECONOMICOS.

Para efectos de la presente investigación estableceremos los siguientes conceptos económicos²², a saber:

- **BALANZA COMERCIAL:** el registro de transacciones comerciales que un país realiza con el exterior, ya sea del país con otro u otros, o en su totalidad.

- **BALANZA DE PAGOS:** es el registro de las transacciones comerciales y de capital que un país realiza con el exterior. Igual que la balanza comercial se puede llevar ya sea de un país con otro u otros o en su totalidad.

- **POLITICA ECONOMICA:** Es el conjunto de medidas por las cuales el Estado intenta regular o modificar el empleo y distribución de los recursos económicos. De acuerdo con los fines que traten de

²² No entramos a su estudio por ser conceptos claramente definidos dentro de las Finanzas Públicas y de la Economía. Tomados de DOMÍNGUEZ CHANDY, DOLORES BEATRIZ, "Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional", UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1ª Edición, 1972, pp. 9-13 y 188; y de LUCH, ESTEBAN, "El Desarrollo Económico", Biblioteca Salvat de Grandes Temas, Barcelona, 1ª Edición, 1973, pp.14E-143.

alcanzarse existen distintas clasificaciones dentro de la política económica: política de pleno empleo, anticíclica, monetaria, etc.

- **POLITICA FISCAL:** Se le llama al instrumento por medio del cual el Estado intenta dirigir la economía mediante la variación del volumen y estructura de los impuestos, deuda y gasto público, fondos gubernamentales, etc., con el propósito de contrarrestar los efectos de los auges y las depresiones económicas, aumentar el nivel general de ingresos y redistribuirlos en una forma más equitativa (o apoyar a una clase o clases sociales determinadas).

- **PRODUCTO INTERNO (NACIONAL) BRUTO:** Valor total de los bienes y servicios disponibles durante un año, medido por sus precios de mercado. Para obtener esa suma es necesario evitar que se incurra en una duplicación derivada de las operaciones de compra-venta que existen entre los diferentes productores. El INEGI nos da el siguiente ejemplo: "...para producir una pieza de pan, debió haberse producido previamente la harina que compró el fabricante de pan y a su vez, en una etapa anterior, debió haberse producido el trigo. En cada una de estas etapas se fue realizando un esfuerzo de producción (en la agricultura el trigo, en el molino la harina, y en la fábrica de pan el producto final)." ²² Por todas etapas se fue sumando valor por lo que para obtener el Producto Interno Bruto se miden solamente los valores que se fueron agregando en cada una de las etapas. A esos incrementos de valor se les denomina precisamente 'valor agregado'. La suma global de los

²² Tomado de "El ABC de las Cuentas Nacionales", edición del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. 22 Reimpresión de la 2a Edición, Aguascalientes, México, 1990, p. 9.

valores agregados en una economía es lo que constituye el Producto Interno Bruto de un país.

B.4 TERMINOLOGIA FISCAL.

De la misma forma que los conceptos económicos habremos de delimitar ciertos términos que nos servirán como operadores para el desarrollo de nuestro trabajo.²²

- **CREDITO:** el crédito contra el impuesto es otra forma de disminuir la carga fiscal del contribuyente. Se denomina así la cifra que se resta del impuesto previamente calculado. Este procedimiento se emplea para tomar en consideración impuestos pagados con anterioridad o que fueron retenidos.

- **DEDUCCIONES:** se les llama así a las cantidades que por conceptos específicos el contribuyente puede sustraer de sus ingresos para determinar la base gravable. Las deducciones pueden ser las propias del negocio, o personales, según se concedan atendiendo a los gastos propios de la actividad que da origen al ingreso gravable, o a la situación personal o familiar del contribuyente.

- **EXCLUSION:** es como la deducción, una cifra que se sustrae de los ingresos para determinar la base gravable, sólo que no

²² Dichas definiciones son tomadas de DOMÍNGUEZ CHAPOY, DOLORES BEATRIZ, Op. Cit. Supra No. 27, pp. 18-21.

corresponde a gastos reales, sino que se trata de cifras o porcentajes fijos establecidos por la ley.

- **EXIENCIA:** se da cuando percepciones que normalmente se consideran como ingresos u operaciones gravables, quedan eliminadas de la aplicación de la ley. Existen las objetivas y las subjetivas, las que se conceden atendiendo a la persona o al tipo de ingresos.

Damos por concluida la exposición de los conceptos terminológicos y operacionales que utilizaremos a lo largo de este trabajo, a fin de continuar en el capítulo siguiente con un breve estudio de los tratados y convenios en la vertiente del derecho internacional y en la del derecho interno mexicano.

CAPITULO SEGUNDO

**MARCO TEORICO DE LOS CONVENIOS
INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.**

II. - MARCO TEORICO DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

A. - EL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS TRATADOS.

Al ser el Tratado de Libre Comercio y los convenios para evitar la doble imposición internacional en materia del impuesto sobre la renta, negociados y celebrados por nuestro país, la expresión de un acuerdo de voluntades entre Estados Soberanos que se someten obligatoriamente a las disposiciones allí señaladas, se producen sus efectos en dos ámbitos: a la luz del Derecho Internacional Público, en el complejo sistema de las relaciones internacionales; y a la luz del Derecho Constitucional de los Estados contratantes en virtud de la característica soberana de los entes que los acuerdan y que se encuentran formando parte de un sistema de Derecho Interno en el que la norma fundamental constitucional establece la jerarquía que les corresponde a los tratados entre naciones.

En el análisis de la primer faceta de los Tratados a la luz del Derecho Internacional Público diremos que de acuerdo con lo que los

doctrinistas estudiosos de esta rama del Derecho señalan "los tratados son por excelencia la manifestación más objetiva de la vida de relación de los miembros de la comunidad internacional. Pueden definirse, en sentido amplio, como los acuerdos entre dos o más Estados Soberanos para crear, para modificar o para extinguir una relación jurídica entre ellos."¹⁸

César Sepúlveda expresa que la convención y el tratado son términos sinónimos y que además convenio, pacto, tratado y acuerdo son sólo distintas maneras de designar la misma cosa, tal y como ya lo dijimos al principio de esta tesis.

El mismo autor manifiesta que los elementos de los tratados que comúnmente reconoce la doctrina internacionalista son la capacidad, el consentimiento, el objeto y la causa. En el primer elemento -capacidad de las partes- el "jus tractati" es un atributo propio de la soberanía de los Estados, ya que sólo los que detentan esta condición pueden negociar y celebrar tratados con otras naciones. Por lo que hace al consentimiento el mismo debe ser expresado por los órganos de representación que tengan atribuida dicha competencia por parte del Estado. El "jus representationis" está contenido por lo regular en el Derecho Interno de los Estados, "y sólo en épocas de alteración o anormales, esta representación se ejerce de hecho."¹⁹

¹⁸ SEPULVEDA, CESAR, "Derecho Internacional Público", Editorial Porrúa, S.A., México, 1984, Edición, 1984, p. 120.

¹⁹ SEPULVEDA, CESAR, *Ídem*, p. 121.

El objeto en el Derecho de los Tratados consiste en la licitud de su contenido, siendo válido con respecto al Derecho Internacional como con respecto al Derecho Interno. En atención a ello la negociación y suscripción de un pacto internacional no puede tener como objeto el violar abiertamente una norma internacional de Derecho o en su caso flagrantemente atentar contra las normas internas de un Estado; en el primer caso se menciona como ejemplo el negociar con otros Estados el ejercicio de la piratería, o en el segundo el de desprestigiar y atentar contra las libertades individuales consagradas en la Constitución de un país.²²

Por lo que hace a la causa de los tratados esta se encuentra debatida por Sepúlveda como elemento integrante, debido a que a pesar de que no haya causa esencial para la firma de un convenio o arreglo entre naciones este será válido si cumple con las otras tres condiciones de fondo y las de forma esenciales para un Tratado Internacional.

Respecto a este último contenido de forma se indica que los tratados deben ser por escrito ya que "de otra manera no podrían precisarse ni exigirse las obligaciones resultantes de los pactos". Este autor señala:

"la práctica ha venido consagrando un cierto estilo, una determinada manera de redactarlos, y aunque este formalismo no es ad solemnitatis causa, por lo menos resulta práctico para el manejo de los tratados. Generalmente el tratado va precedido del título. Continúa el preámbulo que puede contener una recapitulación de los propósitos que mueven a los signatarios a pactar, y, a

²² SEPULVEDA, CESAR, *ÍDIBEM*, p. 123.

veces, una breve mención de antecedentes. En el proemio van los nombres de los plenipotenciarios, y la fórmula usual de que se han comunicado sus respectivos plenos poderes y encontrándose en debida forma, convienen en , u otra parecida. Siguen después los artículos o cláusulas, o sea la parte contractual propiamente dicha. Las últimas cláusulas se refieren a la duración del tratado y al canje o depósito de las ratificaciones. Posteriormente van la fecha, la firma y los sellos."¹³

En el proceso de celebración de los Tratados se da una fase de negociaciones (que se desarrolló en los tratados que aquí estudiamos: el futuro Tratado de Libre Comercio de América del Norte y los convenios para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta) y una de conclusión de los mismos en la cual se firman los ejemplares respectivos (situación que ya se dio también). Después viene la ratificación y aprobación por el órgano competente, y por último su puesta en práctica.

Modesto Swara Vázquez expone que son tres las fases para concluir un tratado: la negociación (que incluye la determinación del idioma que se va a utilizar) la firma (que igualmente comprende como elemento de consentimiento ya sea la firma o el canje de instrumentos) y la ratificación (aceptación y aprobación).¹⁴

Como dijimos al principio el Derecho de los Tratados se ha reglamentado en el Derecho Internacional en la Convención de Viena¹⁵

¹³ SEPULVEDA, CESAR, *Ibídem*, p. 124.

¹⁴ SWARA VAZQUEZ, MODESTO, "Derecho Internacional Público", Editorial Porrúa, S. A., México, 92 Edición, 1983, pp. 205-219.

¹⁵ Con referencia a la Convención de Viena del Derecho de los Tratados, *Jorge Palacios Treviño* (Op. Cit. supra No.3, p. 17) nos dice lo siguiente:

concluida en 1969, la que entró en vigor el 27 de Enero de 1980. A continuación veremos los aspectos referentes al derecho interno.

"La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados consta de un preámbulo, 85 artículos y un anexo. Los artículos están agrupados en 8 partes, tituladas: Introducción; celebración y entrada en vigor de los tratados; observancia, aplicación e interpretación de los tratados; enmienda y modificación de los tratados; nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados; disposiciones diversas; depositarios, notificaciones, correcciones y registro; disposiciones finales. El anexo se refiere a la designación por los Estados de los asigables compositores que han de integrar las comisiones de conciliación cuando una controversia sobre la propia Convención sea sometida al procedimiento ahí previsto con miras a llevar a una solución amistosa.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados ha sido firmada por 78 Estados, pero sólo 44 la han ratificado o han accedido a ella, de esos 44 Estados parte, 18 han formulado reservas o declaraciones y 8 han formulado objeciones a reservas o declaraciones. (Datos a diciembre de 1984.)

México firmó la Convención el 23 de mayo de 1978; es decir, el mismo día en que se abrió a firma. El Senado de la República la aprobó el 29 de diciembre de 1972, según decreto publicado en el *Diario Oficial* del 28 de marzo de 1973. El instrumento de ratificación fue depositado el 25 de diciembre de 1974 y el decreto de promulgación fue publicado en el *Diario Oficial* del 14 de febrero de 1975. Entró en vigor el 27 de enero de 1980; es decir, al trigésimo día después de que 35 países la habían ratificado o se habían adherido a ella. México no hizo ninguna reserva, declaración u objeción."

**B.-LA CONSTITUCION MEXICANA Y LOS
TRATADOS INTERNACIONALES**

B. - LA CONSTITUCION MEXICANA Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Todo el proceso de negociación y aprobación de los tratados o convenios está regulado por el Derecho Constitucional Mexicano, siendo el punto de vista desde el cual los analizaremos en este apartado.

La teoría y evolución del Derecho Internacional se ha realizado considerando diversas concepciones respecto de la supremacía del mismo sobre el Derecho Interno (teoría monista de la supremacía del Derecho Internacional), existiendo por otro lado quienes piensan en la supremacía de este último sobre el Derecho Internacional (teoría monista de la supremacía del Derecho Interno) y asimismo quienes sostienen la posición que considera que cada orden jurídico es diferente uno del otro y que son sistemas totalmente separados e independientes entre sí los que conforman dichos ordenes (teoría dualista del Derecho Internacional).

César Sepúlveda afirma que la práctica de las naciones ha derivado una posición ecléctica e intermedia donde el Derecho Internacional se incorpora y es parte del Derecho Interno por disposición expresa de este último. Infinidad de legislaciones internas de los países establecen esta unidad entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno cuando se cumplen los requisitos que constitucionalmente o jurisprudencialmente se han fijado para incorporar al Derecho Interno el Derecho entre países, "lo que además deriva

en un sistema que comprende dos órdenes jurídicos interconectados de manera íntima."^{2A}

Este principio de que "the international law is a part of the law of the land" está reconocido en la mayoría de las Constituciones de los países del mundo, aceptándose ambos Derechos entre sí y buscando la adecuación del sistema jurídico interno con el orden internacional. México no es la excepción a este principio, y más, al ser nuestra Constitución de 1824 un fiel reflejo de la estadounidense de 1787. (tal y como nos dice Sepúlveda), de donde se ha traspasado a nuestras posteriores Constituciones esta idea, llegando a tomar forma positiva en el artículo 133 de la Constitución de 1917, que estipula lo siguiente:

"Art. 133.-Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

En la última disposición del artículo existe controversia acerca de si estuvo acertado o no el Constituyente al incluir la obligación para los jueces de los Estados de hacer a un lado la Constitución o las leyes de las entidades federativas para atender a la Constitución Federal, a las leyes que de ella deriven, y a los tratados que estén de acuerdo con la misma. Por razones de la extensión de este trabajo no entraremos a profundizar esta controversia y sólo la dejamos

^{2A} SEPÚLVEDA, CESAR, OP. CIT. SUPRA NO. 23, PP. 68 Y SIGUIENTES.

apuntada como una de las cuestiones de estudio constitucional interesantes y polémicas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la interpretación constitucional estableciendo tesis, ha hecho suyo el principio de "the international law is a part of the law of the land", cuando resolvió controversias acerca de tratados firmados por México en los siguientes términos:

"La Sociedad y el Estado están interesados en el exacto cumplimiento de los tratados internacionales, por lo que no es de concederse la suspensión contra los actos de ejecución de esos tratados." (6 de enero de 1920, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Quinta Epoca, p.43.)

"Las estipulaciones contenidas en los tratados celebrados con las potencias extranjeras tienen fuerza de ley para los habitantes del país." (8 de marzo de 1928, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII, p. 576.)

"Es inconcuso que no puede autorizarse la celebración de tratados que alteren las garantías individuales, por motivo del interés público." (Semanario Judicial de la Federación Tomo XIX, p. 142.)

"Las estipulaciones contenidas en los tratados celebrados con las potencias extranjeras tienen fuerza de ley para los habitantes del país." (Semanario Judicial de la Federación, Tomo CIV, p. 2242, y Semanario Judicial de la Federación, Tomo CXVII, p. 987).¹²

En el estudio que hace César Sepúlveda de las anteriores tesis de la Corte concluye que:

"El examen de la práctica mexicana revela que no ha existido ninguna norma que trate de limitar el cumplimiento de un tratado internacional, ni la jurisprudencia mexicana se ha encaminado, en caso alguno, a colocar a la Constitución por

¹² SEPULVEDA, CESAR, *Ibidem*, pp.77-79.

encima de los Tratados. También es cierto que el Estado Mexicano ha cumplido con toda fidelidad sus obligaciones resultantes del orden jurídico internacional, aun cuando con ello se afecten algunos intereses internos. La consecuencia lógica es, pues, que en lo general ha privado el Derecho Internacional por encima del orden estatal mexicano."²¹

Con relación a este punto, opinamos que ha pesar de que se haya querido cumplir a toda costa con las obligaciones internacionales de México, en todo momento los tratados deben de ajustarse a las disposiciones constitucionales, ya que esta es la única forma de insertar y hacer que el Derecho Internacional tenga vigencia en el territorio del Estado Mexicano, porque incluso desde las negociaciones que se faculta a realizar al ejecutivo en el artículo 89 fracción X de la Constitución donde se dispone que es facultad y obligación del Presidente dirigir las negociaciones diplomáticas y celebrar tratados con las potencias extranjeras, sometiéndolos a la ratificación del Senado, como en la atribución que se concede a este último en el artículo 76 constitucional fracción I, al establecer como facultad exclusiva de esta Cámara el "analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal, con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los Tratados Internacionales y Convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión", se entiende que en toda la fase de negociación de un Tratado por parte del ejecutivo y de aprobación por el Senado debe vigilarse en todo momento el respeto al orden constitucional.

²¹ SEPULVEDA, CESAR, *Íbídes*, p. 79.

Esto se aclarará un poco más con las siguientes frases de Felipe Tena Ramírez quien en su obra "Derecho Constitucional Mexicano" afirma:

"... aunque la expresión literal del texto (*del artículo 133*) autoriza a pensar a primera vista que no sólo es la Constitución la ley suprema, sino también las leyes del Congreso de la Unión y los tratados, despréndese sin embargo del propio texto que la Constitución es superior a las leyes federales, porque éstas para formar parte de la ley suprema deben 'emanar de aquélla, esto es, deben tener su fuente en la Constitución; lo mismo en cuanto a los tratados, que necesitan estar 'de acuerdo' con la Constitución. Se alude así al principio de subordinación (característico del sistema norteamericano) de los actos legislativos respecto a la norma fundamental."²³

Esto se confirma aun más, según Tena Ramírez, con la obligación constitucional que se les impone a los funcionarios públicos de respetar la supremacía de la Constitución y que el autor infiere del artículo 128 constitucional cuando "todo funcionario público, sin excepción alguna, antes de tomar posesión de su cargo prestará la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanan". El constitucionalista manifiesta "que se faltaría a dicha protesta si se llevara a cabo un acto contrario a la Constitución."²⁴

Nosotros sostenemos una postura similar basada en que los principios contenidos en uno y en otro derecho no se contraponen, ya que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone los postulados básicos que el derecho entre naciones sustenta, los que se fundamentan en el respeto a la persona humana en todas su formas y vertientes (las garantías individuales); en el respeto a los principios

²³ TENA RAMÍREZ, FELIPE, "Derecho Constitucional Mexicano", Editorial Porrúa, S.A., México, 1963, p. 18. Las cursivas son nuestras.

²⁴ TENA RAMÍREZ, FELIPE, *ibídem*, p. 18.

de autodeterminación de los pueblos, no intervención, solución pacífica de controversias, proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales, igualdad jurídica de los Estados, cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y seguridad internacionales (artículo 89 fracción X, en donde se fijan las bases normativas para la conducción de la política exterior mexicana por parte del ejecutivo).

Por lo que hace a los tratados internacionales para evitar la doble imposición, o que cubren aspectos fiscales, la polémica va más allá, ya que existen opiniones en el sentido de que estos deben verse complementados por una ley, tal es la opinión de Luis Carballo Balvarena que al respecto nos dice:

"El principio de legalidad rige toda la materia contributiva y le imprime a las relaciones entre el fisco y los contribuyentes el sello de seguridad jurídica.

"Dicho principio exige, por tanto, que en el proceso de formación de los tratados o convenciones fiscales internacionales se le dé debido cumplimiento, al grado de que las diferentes fases de dicho proceso cuenten con la debida publicidad.

"La armonización concertada, al fijar un deslinde de campos de imposición generalmente decide sobre el reparto de la recaudación correspondiente entre los Estados contratantes, lo cual parece exigir el examen y resolución por el órgano legislativo interno que por esencia decreta el establecimiento o supresión de los impuestos, esto es el Congreso.

"En el proceso de formación de los tratados tienen importantes participaciones los poderes públicos del Estado signatario y para que tenga fuerza obligatoria suele estar revestido de otras formalidades trascendentes de conformidad con el derecho constitucional interno.

"El sistema existente en la mayoría de los países consiste en que el tratado o convención una vez concluido en el ámbito interno tiene el rango de una ley. Este es el caso de México, que como hemos visto, una vez ratificado por el Senado asume ese carácter. Formalmente eso es cierto.

"No obstante, en atención a la materia involucrada y a las formalidades y rigurosidad del principio de legalidad, parecería conveniente que el órgano legislativo promulgara una ley específica a efecto de consolidar el sistema, tomando en cuenta los efectos presupuestarios que tiene la decisión implicada en el tratado."⁴¹

Coincidimos plenamente con este autor en cuanto a la necesidad de que el órgano que promulga las leyes fiscales (el Congreso de la Unión y no sólo el Senado de la República) deba tener intervención en la aprobación de los tratados internacionales en materia fiscal, situación a la que este autor se refiere diciendo que "es por ello que la oportunidad es apropiada para examinar posibilidades de robustecer el procedimiento parlamentario en esta importante materia."⁴²

Se presentan aquí dos alternativas: la primera, consistente en elevar con rango de ley emanada de la Constitución a los tratados internacionales en materia fiscal, por medio de un acto del Congreso de la Unión facultado para ello; o en un segundo contexto, el revisar el modelo constitucional de aprobación de ciertos tratados (de acuerdo a la materia) o de todos los tratados en general, para que sean leyes en toda su extensión (y no con la *capitis deminutio* que actualmente presentan al ser aprobados sólo por el Senado), a fin de que sean leyes per se, por el hecho de que pasen aprobación en las dos cámaras -la de Diputados y la de Senadores-, ya que con ello se refuerza el sustento constitucional de los instrumentos jurídicos internacionales que estudiamos.

⁴¹ CARBALLO BALVANDERA, LUIS, "Marco Constitucional de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal", en la obra "Integración Económica y Tributación" Memoria del Coloquio que con dicho tema organizó la Universidad de Guadalajara en septiembre de 1991, Universidad de Guadalajara, 1ª Edición, México, 1992, D. 53. El subrayado es nuestro.

⁴² CARBALLO BALVANDERA, LUIS, *Íbidem*, p. 54.

Por lo anterior de acuerdo con el análisis hecho hasta aquí, concluimos esta sección señalando que todo tipo de tratados y de acuerdos interinstitucionales que sean celebrados por el poder ejecutivo de nuestro país y aprobados por el Senado, incluso los comerciales y tributarios que son objeto de la presente tesis, deben de ajustarse a las disposiciones del sistema constitucional de nuestro país a fin de que formen parte del Derecho Interno del mismo y se les considere en la jerarquía de leyes que establece nuestro Artículo 133 constitucional; proponiéndose inclusive que para los tratados en materia fiscal (o en su generalidad), sean aprobados por el Congreso de la Unión a fin de suprimir las críticas y el debate que se suscita actualmente con motivo de que sólo sean aprobados por el Senado.

A continuación pasaremos al estudio de los objetivos, naturaleza y características de los tratados internacionales para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta.

C.-CAUSAS DE LA DOBLE O MULTIPLE
IMPOSICION, Y OBJETIVOS DE LOS TRATADOS
INTERNACIONALES PARA EVITARLA.

C. - CAUSAS DE LA DOBLE O MULTIPLE IMPOSICION, Y OBJETIVOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITARLA.

C.1 CAUSAS DE LA DOBLE O MULTIPLE IMPOSICION.

En referencia a las causas que originan el fenómeno de la llamada doble o múltiple imposición internacional es importante hacer el señalamiento de lo que en la dogmática del derecho fiscal ha dado en llamar los *criterios de vinculación*, y que existen entre el sujeto activo de la obligación tributaria que tiene el derecho legal a percibir el importe de la contribución con el sujeto pasivo obligado al pago de la misma.

Con respecto a los criterios de vinculación Dino Jarach manifiesta que:

"La relación tributaria surge por el verificarse de un hecho jurídico; y como la relación jurídico-tributaria es una relación personal entre un sujeto activo y uno o más sujetos pasivos, es lógicamente imprescindible que en la ley tributaria el hecho jurídico sea puesto en relación de un lado con el sujeto o los sujetos pasivos mediante los criterios de atribución....., de otro lado, con el sujeto activo mediante los titulados momentos de vinculación para que surjan la pretensión y la obligación tributaria."⁴²

⁴² JARACH, DINO, "El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", Abeledo Perrot, 3ª Edición, Buenos Aires, 1982, p. 203.

Bajo el criterio doctrinal de Dino Jarach la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y el (o los) sujeto(s) pasivos reviste criterios de atribución cuando se da entre el sujeto pasivo y el hecho jurídico imponible; existiendo también los que el llama momentos de vinculación, que se dan en función de la relación existente entre el hecho imponible jurídicamente por la ley y el sujeto activo de la obligación tributaria; cuando hace referencia a dichos momentos de vinculación señala que:

"...no son, pues, un momento anterior a la relación obligatoria tributaria, sino un elemento de ésta....."

"Ya lo hemos dicho: la relación tributaria es una relación personal entre sujetos: nace por el verificarse de un hecho jurídico y es menester que existan criterios de atribución del hecho imponible al sujeto que resultará obligado y de vinculación con el sujeto que posee la pretensión tributaria."⁴⁴

Si consideramos al hecho imponible como el presupuesto fáctico que se contiene en la norma a fin de que surja la obligación tributaria que preve la ley,⁴⁵ entonces podemos expresar que los momentos de vinculación de Jarach son aquéllos que la doctrina comúnmente denomina criterios de vinculación y que se dan atendiendo al concepto de soberanía tributaria en función de la cuál el legislador no tiene más limitación a la imposición que la que le fija la Constitución General de la República de conformidad con la competencia material (para los niveles federal y local) y funcional (asignación de funciones específicas que se da entre los niveles de gobierno, como en la Coordi-

⁴⁴ JARACH, DINO, *Ibídem*, p. 204.

⁴⁵ Cfr. JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO, "Lecciones de Derecho Tributario", Editorial ECasa, 3ª Edición, México, 1991, pp. 187-194, en donde el autor hace un detallado estudio acerca de los aspectos dogmáticos que concierne al hecho imponible como generador primario de la obligación tributaria.

nación Fiscal), además de su estricto apego a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad fijados en la norma suprema, por lo que dentro de dichos límites constitucionales el legislador puede establecer el criterio de vinculación que considere factible.

Ahora bien, atendiendo a tal situación parece lógico suponer que el criterio vinculatorio que debiera prevalecer sea aquel que atienda a la fuente territorial, donde el territorio (como elemento integrador del Estado) sea el criterio por medio del cual se graven los hechos o actos sucedidos en él y que correspondan a la facultad soberana de imponer contribuciones, de conformidad con el poder o la potestad tributaria que tiene el ente estatal a fin de allegarse los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos, sin embargo si esto fuera así la doble o múltiple tributación no existiría entre las naciones y no sería necesario encontrar una solución a este problema.

Muy por el contrario la múltiple tributación existe porque "en materia tributaria sin embargo, teóricamente el poder tributario de un Estado es ilimitado y puede alcanzar,..... a personas residentes, bienes ubicados o hechos ocurridos, tanto dentro como fuera del territorio de ese Estado"⁴⁴ Lo cual nos conduce a afirmar que en el campo del derecho fiscal los Estados (entendidos como países sujetos al derecho internacional) en el ejercicio de su potestad tributaria pueden imponer extraterritorialmente sus leyes tributarias a los sujetos pasivos obligados que incurran en los supuestos jurídicos de la norma.

⁴⁴ ORAZZO, EDISON, Op. Cit. supra NO.5, p. 134.

Edison Grazzo lo señala de la siguiente forma:

"La doctrina y la legislación comparada identifican dos criterios básicos para vincular el poder tributario estatal con el hecho generador del impuesto. Uno es el llamado criterio objetivo, representado por el llamado principio de la fuente territorial o simplemente principio de la fuente, y el otro es el criterio subjetivo, que a diferencia del anterior, toma en consideración ciertos atributos o aspectos personales del contribuyente, dando lugar a los denominados principios del domicilio y principio de la nacionalidad."⁴²

En el análisis de los criterios de vinculación antes transcritos, el autor señala que el *criterio objetivo* por el cual se determina el principio de la fuente, consiste en gravar aquella en que se genera el ingreso o se da el hecho generador del impuesto (sea un ingreso, la propiedad de un bien, etc.). Pero además, y tomando como ejemplo el impuesto sobre la renta, el autor nos da a conocer dos subdivisiones de este principio cuando "... la potestad tributaria se atribuye al Estado en cuyo territorio se producen los rendimientos (teoría de la fuente productora), o en cuyo territorio fue obtenida la disponibilidad económica o jurídica de dicho rendimiento (teoría de la fuente pagadora)."⁴³

Por lo que hace al *criterio subjetivo* este consiste en que para el caso del impuesto sobre la renta se gravan la totalidad de los ingresos que perciben las personas que residen o tienen su domicilio en un determinado país, configurándose así el concepto de renta mundial. En ciertos casos también es tomada en cuenta la nacionalidad de un contribuyente, como sucede con los Estados Unidos, en donde se aplican

⁴² GRAZZO, EDISON, Id. Los subrayados son nuestros.

⁴³ GRAZZO, EDISON, *ibídem*, pp. 134-135.

los tres principios: el principio de la fuente, el de la renta mundial en calidad de residentes o domiciliados en Estados Unidos, y el principio de la nacionalidad. En este caso último, sólo queda fuera del impuesto sobre la renta federal, la renta de fuente no estadounidense obtenida por contribuyentes no estadounidenses domiciliados fuera de los Estados Unidos.

La doble o múltiple tributación resulta así un problema que se presenta cuando entran en colisión distintos criterios de vinculación del hecho imponible al sujeto activo del tributo:

- Cuando dos países aplican el principio de renta o ingreso mundial.
- Cuando dos países aplican simultáneamente diferentes principios por medio de los cuales un país grava a la persona (residencia, domicilio o nacionalidad) y otro grava la fuente de riqueza.
- Cuando dos países aplican el principio de la fuente de riqueza pero definen dicha fuente en sentido diferente.

C.2 MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR O DISMINUIR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

El hecho de que exista la doble y la múltiple tributación conlleva una serie de inconvenientes y consecuencias negativas para el desarrollo de las transacciones internacionales, que se significan por gravar con una carga fiscal muy alta a los sujetos obligados al pago de los impuestos que correspondan, frenar la inversión extranjera directa e indirecta en su flujo hacia los países en desarrollo o desarrollados, e incrementar la evasión fiscal a nivel internacional con la finalidad de no cubrir tasas impositivas que se consideran excesivas e injustas por parte de los contribuyentes.

Los tratados internacionales son sólo uno de los dos tipos de métodos existentes para evitar o mitigar los efectos económicos de la doble imposición para el contribuyente. Los métodos o formas para solucionar la doble imposición son: 1) el método unilateral decretado en las legislaciones internas de los distintos países que lo adoptan, y que generalmente se presenta a través de un crédito de los impuestos pagados en el extranjero contra el impuesto que le corresponde pagar al nacional (caso de Estados Unidos) o residente (casi todos los países que usan esta solución incluyendo los Estados Unidos) contemplándose diversas reglas o modalidades; y 2) el método bilateral consistente en la celebración de los tratados internacionales que estamos estudiando.

En esta sección nos corresponde hacer el estudio de las medidas unilaterales, ya que los distintos elementos de las medidas bilaterales

que consisten en celebrar tratados internacionales serán estudiados en el próximo apartado.

Se dice que las medidas unilaterales "son generalmente establecidas en la legislación fiscal de los países que aplican el principio del domicilio como criterio vinculante básico, ya que al agregar dicho principio al de la fuente, recae primordialmente sobre ellos la responsabilidad de la doble imposición"⁴¹, lo que lleva a que legislen para aliviar o eliminar este problema causado por la modalidad del doble criterio de vinculación utilizado.

Las medidas que se identifican⁴² al respecto son las siguientes:

a) *Exención de las rentas obtenidas en el exterior.* Consiste en eximir del pago de impuestos a las rentas o utilidades recibidas en el exterior por el país donde reside el receptor de ellas. Solamente se da entre países guiados por el criterio del domicilio o el de la nacionalidad del beneficiario de las rentas.

b) *Créditos por impuestos pagados en el exterior.* Es la forma más aceptada y generalizada de solución unilateral al problema de la doble imposición. Consiste en permitir el acreditamiento (tax

⁴¹ Vid. GUAZZO, EDISON, *Ibidem*, p.144.

⁴² Hacemos este análisis tomando en consideración los puntos de vista y aportaciones de los siguientes autores: DESLIMIS REYES, ARTURO, "El Sistema Fiscal Mexicano ante el Tratado de Libre Comercio", en Op. Cit. SUPRA NO. 34, pp. 113-115; GUAZZO, EDISON, en Op. Cit. SUPRA NO. 5, pp. 144-148; y de MARTÍN, JOSE MARIA, y RODRIGUEZ USE, GUILLERMO F., "Derecho Tributario General", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1966, pp. 66-69.

credit) de las sumas de impuestos pagadas en países extranjeros por rentas o utilidades remitidas al país que concede tal beneficio, contra la cantidad de impuestos que se debe tributar en este último al computar la totalidad de las rentas obtenidas.

Existen diversas modalidades y formas en las cuales se da el crédito por impuestos pagados:

b.1) Crédito directo. Consistente en permitir a los contribuyentes de un país acreditar contra el impuesto que causaron en el mismo, el monto total o parcial del impuesto que hubieran pagado o que les hubiere sido retenido en el extranjero. Tiene dos formas: *el crédito directo integral y el crédito directo ordinario.* El integral se da cuando un país permite a los contribuyentes acreditar el impuesto extranjero sin limitación alguna, de modo que si resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia. A diferencia del anterior el acreditamiento directo ordinario se presenta cuando existe la limitación de acreditar hasta el monto del impuesto establecido como tasa máxima en el país del domicilio.

b.2) Crédito Indirecto. Opera en función de permitir a los contribuyentes de un país el añadir al impuesto que les fue retenido en el extranjero, el impuesto que se causó por la utilidad obtenida por la empresa que distribuyó los dividendos, en la proporción representada por la participación accionaria del impuesto en cuestión, pudiendo acreditarse la suma de ambos contra el impuesto que les toque cubrir en el país de origen.

c) Crédito por utilidades reinvertidas (tax deferral privilege). Por medio de él se exime el pago del impuesto a la renta en el país de origen de los capitales cuya legislación siga el criterio

del domicilio o de la nacionalidad, por los beneficios o utilidades que no sean efectivamente remitidos a aquél y que quedan, en última instancia, reinvertidos en el país receptor.

d) Crédito por impuestos exonerados. Consiste en que el país de origen de los capitales otorga a quienes realizan inversiones en el extranjero un crédito equivalente a la suma de los impuestos que deberían haberse causado y pagado en el país receptor de aquéllos sino existiera una exención por el mismo monto acordada por este último país.

e) Crédito Presuncional o Presumido (tax matching credit). Es aquel que consiste en la atribución en el país de residencia de un crédito calculado con base en una alícuota o tasa prefijada, superior a la aplicada en el país de la fuente. Por ejemplo, cuando la tasa establecida en el país de la fuente para la renta de dividendos remitidos al exterior es del 10%, pero el crédito concedido en el país de residencia será del 15%. Es importante aclarar que esta figura de crédito es utilizada más frecuentemente en los tratados bilaterales, por lo que solamente queremos dejar constancia de su existencia y más adelante habremos de referirnos a las figuras utilizadas en los convenios.

f) Descuentos por inversiones en el exterior. Se presenta en el caso de que se autoricen como deducción de la renta (base gravable) o del impuesto, y dentro de cierto límite, las inversiones en algún país extranjero, o cuando se reinvierten utilidades.¹¹ Esta

¹¹ El Edision CHAZZO señala que esta figura "tendría efectos importantes si se dedujera directamente del impuesto a pagar sobre las rentas de fuente extranjera, acercándose y, aún quizá superando, las virtudes del llamado 'crédito por impuesto exonerado' (tax sparing)". Aunque si la deducción se diera en la base (renta obtenida) se acercaría al método de deducción. Op. cit. supra No. 9, p.157.

situación se da por concesión especial en la legislación del país de origen de los capitales y con referencia a países considerados en vías de desarrollo, generalmente por motivos de solidaridad internacional.

g) *Deducción del Impuesto como Gasto.* Este procedimiento se aplica cuando se autoriza a los contribuyentes de un país a que el impuesto pagado en el extranjero sea considerado como un gasto de operación y por ende un concepto deducible. Se le ha considerado como una medida de acreditamiento débil, con tendencia a minimizar la inversión de los residentes de un país en otras naciones.

Los anteriores son los principales tipos de soluciones internas establecidas en la legislación fiscal de los diversos países con el fin de atenuar la doble imposición.

Entre las opiniones de los académicos y doctrinistas se ha llegado a proponer la llamada solución uniforme para aliviar o evitar este problema; dicha solución consiste en la existencia de una ley uniforme, en donde los Estados como entes soberanos adopten en sus leyes fiscales un sistema común para determinar el criterio de vinculación entre un hecho imponible y el sujeto que detenta la soberanía fiscal.¹² Esta opinión no ha dejado de ser una mera especulación doctrinal, que incluso últimamente ha sido retomada por la Escuela de Derecho de la Universidad de Harvard en Cambridge, Massachusetts, Estados Unidos, proponiendo la adopción de un Código Tributario Internacional a fin de que no se den los problemas de la

¹² Cfr. GARCIA BELSUNCE, HORACIO A., "Teoría de Derecho Tributario", Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1967, pp.169.

doble imposición, ya que los países deben adoptar un sistema de imposición uniforme en donde los criterios vinculatorios no entren en colisión provocando este problema.¹¹

En México se ha venido dando una constante evolución en este sentido en nuestra legislación interna, avanzando hacia las medidas de solución más generales que existen en el mundo. Por dicha razón se han establecido en la ley del impuesto sobre la renta disposiciones conteniendo medidas de carácter unilateral en la forma de crédito directo ordinario y de crédito indirecto.

En el artículo 6º de la ley mexicana en la materia se autoriza a quienes son residentes en el territorio nacional el acreditamiento contra el total de impuesto que tengan que pagar del impuesto que se haya pagado en el extranjero, por los ingresos que proceden de fuente ubicada en el extranjero; cumpliéndose en todo caso con dos condiciones:

1.- Que el ingreso obtenido de fuentes en el extranjero sea del mismo tipo o naturaleza por el que se está obligado al pago del impuesto sobre la renta en México, y

2.- Que la cantidad máxima a acreditar no se exceda de la cantidad establecida como impuesto máximo en México.

¹¹ IGNACIO ORENDAIN KUNHARDT informó de ello en una conferencia acerca de los Tratados internacionales en materia fiscal impartida en el Club de Industriales de Jalisco; Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Universidad Panamericana, Guadalajara, Jalisco, 08 de enero de 1993.

Lo anterior nos da la pauta para conceptualizar a este crédito como uno del tipo directo ordinario. Pero además, se permite que tratándose de ingresos obtenidos por concepto de dividendos se pueda acreditar por los contribuyentes, el impuesto pagado en el extranjero por las sociedades o corporaciones residentes en dicho lugar, en la cantidad proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibida por el residente en México, requiriéndose en dicho caso la obligación de considerar igualmente como ingreso el monto de impuesto cubierto por la sociedad. Este último caso se caracteriza por tratarse de un crédito indirecto.

En la disposición respectiva se autoriza a las personas físicas que residan en el país, y que en virtud de su nacionalidad o ciudadanía estén sujetas a pagar impuesto en el extranjero (caso típico de Estados Unidos de América), para que puedan efectuar el acreditamiento directo ordinario al que hicimos referencia anteriormente, hasta por el equivalente al impuesto que se les hubiera retenido en el país extranjero de no estar gravadas en virtud de ser nacionales de dicha nación. La anterior es una adición reciente en la ley, y hace ver la preocupación del gobierno de México por atenuar la doble imposición en el caso de nacionales de Estados Unidos residentes en nuestro país.

Las soluciones adoptadas por nuestra legislación interna serán tratadas con detalle más adelante y solamente las dejamos apuntadas en este apartado, con el fin de conocerlas.

Ahora bien, es motivo de debate el considerar a la doble imposición como objeto de atención para evitarla, dado que si bien para

algunos autores es importante el que se atienda y se resuelva el problema señalado²⁴, otros ofrecen una opinión distinta, abiertamente a favor o que matiza la doble imposición²⁵ aduciendo razones de contraprestación por los servicios públicos que ambos países ofrecen al inversionista, obligado al pago de impuestos en los dos, pero en nuestra opinión la doble imposición no puede en ningún momento caer en situaciones de injusticia o de plena confiscación del patrimonio o del producto de un capital o del trabajo, ya que si esto sucediera se estaría atentando contra uno de los principios básicos de la imposición, que precisamente consiste en que los impuestos deben ser justos a los ojos de quien los paga; ya que si se le grava a una persona con el 70 u 80% de su ingreso o riqueza, entonces existe el

²⁴ Fernando Villar Montekio dice al respecto que: "La cada vez mayor interdependencia existente entre las naciones, ocasiona que problemas como el de la doble imposición internacional cobren una importancia relevante, en su mundo que, a finales del siglo XX experimenta cambios radicales en las relaciones económicas internacionales. Surge así la necesidad de que las naciones busquen la solución de dicho problema a través de la celebración de convenios para evitar la doble imposición." Opinión que aparece en la obra "INTERDICCION ECONOMICA Y TRIBUTACION" Memoria del Coloquio que con dicho tema organizó la Universidad de Guadalajara en Septiembre de 1991, Universidad de Guadalajara, 1ª Edición, México, 1992, p. 59.

²⁵ Alberto Arce G. cita varias opiniones al respecto, inclusive antes de dar la suya propia en dicho sentido:

Mestralake opina que "el que se aprovecha en dos Estados, bien puede pagar impuestos en los dos, dentro de un límite razonable. El Estado del nacional pierde el capital que se coloca fuera y necesita compensación y el Estado en que se hace la inversión no puede dejar de cobrar impuestos".

Grizioti señala que "debe admitirse teniendo en cuenta las ventajas que tiene la persona y en relación con esas ventajas".

Miloyet manifiesta que "no es el derecho el que debe invocarse, sino la oportunidad, por el interés recíproco, advirtiendo que muchas veces lo que se llama doble imposición, no es más que el pago de doble servicio".

Y por último el Lic. Arce justifica la doble imposición internacional diciendo que "realmente como pago de servicios recibidos, no es injusta", siendo estos servicios la protección a nacionales y los servicios consulares por parte de un país, y por el otro país los servicios públicos, la seguridad pública, leyes, tribunales, administración, etc. que brinda a los extranjeros inversionistas. Cfr. ARCE G., ALBERTO, Op. Cit. supra No. 2º, p. 298.

aliciente para evadir el impuesto, o se desestimula la economía en ese sector sumamente gravado.

C.3 OBJETIVOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN.

Tal y como se indica en su nombre, los tratados internacionales para evitar la doble o múltiple imposición tienen por objeto impedir (o aminorar) el que un mismo hecho o actividad económica sea gravada dos veces con un mismo tributo por distintos sujetos activos de la obligación tributaria, en un mismo período de tiempo.

La necesidad de encontrar mecanismos y formas de evitar la doble y múltiple tributación en el ámbito internacional, que se ha caracterizado últimamente por la conformación de bloques económicos y organismos internacionales, así como por la extensión y aumento de las relaciones económicas en el mundo, ha llevado a que surja una creciente coordinación fiscal internacional que Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave explican de la siguiente forma:

"La creciente interdependencia de la economía mundial ha producido una preocupación cada vez mayor por los aspectos internacionales de la hacienda pública. La combinación de las economías europeas en el Mercado Común, el papel cada vez más importante de las empresas multinacionales, la financiación de esfuerzos conjuntos como las Naciones Unidas y la OTAN, y una conciencia creciente de la mala distribución internacional de la renta han apuntado hacia la necesidad de una coordinación fiscal internacional."²⁴

²⁴ MUSGRAVE, RICHARD A., y MUSGRAVE, PEGGY B., "Hacienda Pública Teórica y Aplicada", Mc Graw Hill España, 52 Edición, 1992, p. 707.

Con esta necesidad de coordinación fiscal internacional los Estados sujetos al Derecho Internacional han instrumentado formas de relación jurídica a efecto de aminorar o evitar la carga fiscal que los particulares deben cubrir cuando realizan transacciones en dos países. Los autores Musgrave opinan que:

"Cada país debe decidir como va a gravar la renta exterior de sus residentes y la renta de los extranjeros que se origina dentro de sus fronteras. De forma similar, debe decidir cómo aplicar sus impuestos sobre la producción y las ventas a sus exportaciones e importaciones. Estas decisiones pueden tomarse conjuntamente con otros países. Los tratados internacionales sobre impuestos son un medio para coordinar algunas de estas cuestiones."¹²

Además, es importante hacer mención de que los convenios internacionales en materia de impuestos (género de clasificación) revisten dos especies, dándosele el nombre de "convenios multilaterales" a los tratados elaborados como modelos por países (específicamente el de Estados Unidos) y organizaciones internacionales (entre ellas la Organización de las Naciones Unidas y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económica, así como el modelo del Pacto Andino y el de Cartagena entre nosotros los latinoamericanos). De los tratados "modelo" hablaremos en el próximo apartado, dejando únicamente constancia de ellos aquí. El nombre de tratados bilaterales se reserva para los tratados o acuerdos celebrados entre dos países y que tienen vigencia jurídica efectiva entre ellos.

A pesar de la existencia de medidas unilaterales instrumentadas en las leyes fiscales de los diversos países, el único camino que se ha

¹² MUSGRAVE, RICHARD A., y MUSGRAVE, PEGGY B., *Ibidem*, p. 706. Lo subrayado es nuestro.

encontrado hasta el momento para ofrecer soluciones viables a la problemática de la doble imposición consiste en la celebración de estos tratados bilaterales, con la finalidad de que paulatinamente se vayan eliminando los inconvenientes que origina la doble imposición.

El objetivo principal de este tipo de convenios consiste según el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América (Internal Revenue Service) "en prevenir la doble imposición internacional".¹¹ En una resolución del mismo organismo, citada por Edison Gnezzo, se dispone que los convenios tributarios cumplen tres funciones principales: "(1) evitar la doble tributación mediante la distribución o limitación de los derechos de imposición del país de la fuente y del país de la residencia; (2) evitar el tratamiento discriminatorio de los residentes de los Estados contratantes; (3) permitir la asistencia administrativa recíproca para la prevención de la evasión y elusión tributarias"¹², por lo que es evidente que dichos convenios cumplen una función más amplia que la del propósito inicial de prevenir la doble imposición internacional. En atención a ello los objetivos que se han fijado los diversos países celebrantes de estos convenios no radican exclusivamente en eliminar la doble o la múltiple imposición, sino que también se pretenden otras metas como la no discriminación contra los extranjeros y el ofrecer un marco de seguridad jurídica a los mismos; así como el combate a la elusión y la evasión fiscal en las transacciones internacionales.

¹¹ "One of the main purposes of an income tax treaty is to prevent international double taxation". Department of the Treasury, Internal Revenue Service, "Information on the United States-Canada Income Tax Treaty", Publication 597, p. 1, Virginia, USA.

¹² Citada por GNEZZO, EDISON en Op. Cit supra NO. 3, p. 149.

Los convenios bilaterales entre países complementan las leyes de los Estados contratantes, que de esta manera deciden cual de los dos tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y en que términos y con que limitantes se puede hacer esto.

En el articulado de los tratados existen *cláusulas sustantivas* que fijan la competencia impositiva de los países de la fuente territorial y de la residencia, en relación con los distintos tipos de ingresos, y bajo que condiciones se puede ejercitar esto; así como *cláusulas adjetivas*, que fijan procedimientos y vías administrativas a seguir para dar el debido cumplimiento a las disposiciones convenidas, considerando dos tipos de relaciones: las de los contribuyentes con sus países de residencia o nacionalidad, y las de dichos países entre sí.

Otro objetivo más se encuentra en esto último, ya que con las relaciones entre países, por las que se establece ayuda mutua e intercambio de información por los gobiernos, se pretende hacer frente a la posibilidad de que se produzcan artificialmente las situaciones favorables para los contribuyentes incluidas en los tratados, haciendo uso indebido de las reducciones impositivas o de las exenciones contempladas, y resultando en consecuencia conductas de evasión fiscal que pretenden ser combatidas de esta forma.

Carlos Sellerier Carbajal define los objetivos que se persiguen en las soluciones bilaterales a la doble imposición, mediante la celebración de convenios en materia fiscal, de la siguiente manera:

a) Para evitar la doble imposición internacional dentro de los principios de justicia y de no discriminación.

b) Como mecanismos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales.

c) En la protección jurídica a los contribuyentes a través de disposiciones sobre no discriminación.

d) En el interés de justicia fiscal por parte de las empresas de cada país; y

e) En fomentar el crecimiento y desarrollo económico de los países en desarrollo. **##**

Por su parte Herbert Bettinger Barrios hace consistir los objetivos de los convenios fiscales bilaterales en:

"La plena protección de los contribuyentes contra la doble imposición ... y la prevención del efecto disuasivo que puede tener la tributación en la libre circulación del comercio y de las inversiones internacionales y la transmisión de tecnología.

"Esos convenios tiene también por objeto impedir la discriminación entre los contribuyentes en la esfera internacional y ofrecer un elemento razonable de seguridad jurídica y fiscal, como marco en el que puedan realizarse las operaciones internacionales." **##**

SELLERIER, CARLOS H., "Tratados para evitar la Doble Imposición", en Op. Cit. supra No. 3, p. 39. Como se puede ver aquí ya se mencionan otros objetivos para estos convenios, como son el interés de justicia fiscal por parte de las empresas, y el de crecimiento y desarrollo económico de los países en desarrollo, con lo cual podemos darnos una idea de que se pueden encontrar muchas razones de ser y muchos fines para los mismos.

BETTINGER BARRIOS, HERBERT, "La Doble Tributación (Caso México)", en la obra de BLANCO, VICTOR, y FLATIRO, GONZALO, compiladores "Perspectivas Actuales del Derecho, Ensayos Jurídicos en Tiempos de Cambios", Instituto Tecnológico Autónomo de México, México, 1991, pp. 187. Como se desprende de los objetivos aportados por este autor, ya los convenios tienen un espectro más amplio que es el de contribuir a que la tributación no frene la libre circulación de bienes y capital así como la de tecnología; con lo cual se les da un contexto de tipo económico en los

Como podemos observar, existe en estos tratados, de acuerdo con los distintos autores y opiniones externadas, la finalidad primordial de que se eliminen las cargas tributarias excesivas que suponen un obstáculo al libre flujo de capitales, bienes y servicios en el concierto internacional, buscando el prevenir la evasión tributaria; y en el caso de los países del tercer mundo, que sirvan para impulsar el desarrollo atrayendo capitales.

Es importante manifestar que en América Latina, y en los países subdesarrollados en general "la experiencia indica que los inversionistas extranjeros, interesados en invertir en el país en desarrollo, son los que directamente o a través de sus propios gobiernos, impulsan la celebración de tratados por países en desarrollo. En estos casos, para dichos países la celebración de tales tratados puede propiciar la llegada de inversiones y compensar la pérdida de ingresos fiscales que pueden significar inicialmente los tratados", según palabras de Edison Gnazzo.²²

Habiendo señalado los objetivos primordiales de los convenios, pasaremos en el apartado final de este capítulo al estudio sistemático de las soluciones adoptadas en los convenios fiscales para remediar o evitar la doble tributación entre distintos sistemas impositivos.

tiempos actuales de apertura comercial y de globalización económica del mundo en el que se han formado bloques comerciales, teniendo los convenios la cualidad de "facilitadores" en este proceso.

²² GNAZZO, EDISON, en Op. Cit. supra No. 3, p. 140.

**D.-ESTUDIO SISTEMATICO DE LAS SOLUCIONES
ADOPTADAS CON EL FIN DE EVITAR LA DOBLE
IMPOSICION EN LOS TRATADOS
INTERNACIONALES DE LA MATERIA**

D. - ESTUDIO SISTEMÁTICO DE LAS SOLUCIONES ADOPTADAS CON EL FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES DE LA MATERIA.

En las soluciones adoptadas para hacer frente al problema de la doble imposición internacional (aminorándola o evitándola), se ha visto que los tratados bilaterales han ocupado un lugar preponderante entre las opciones posibles superando a las presuntas uniones universales (que se darían entre la mayoría de los países del mundo), o a las uniones restringidas de países (que agrupan a países con afinidades fiscales entre sí).

La existencia mayoritaria de estos tratados bilaterales conlleva el inconveniente de que existen cada vez más obstáculos para llegar a soluciones globales (uniones universales) y además, como siempre se dan sobre el principio de reciprocidad, no opera la cláusula de nación más favorecida (que no se admite en este caso, porque conduce a un tratamiento contrario al espíritu de igualdad inspirado en esa cláusula), por lo que una solución general se ve lejana si las respuestas se siguen presentando a través del establecimiento de redes comprensivas de tratados contra la doble imposición internacional, de un país con aquellos con los que maneja un importante volumen de transacciones comerciales y financieras.

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz hace mención de que las medidas internacionales dentro de los sistemas para evitar la doble imposición internacional consisten en:

1.- La renuncia de parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de los ingresos de sus residentes cuando la fuente de los mismos esté localizada en el extranjero.

2.- La consideración en el país de residencia de la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el proveniente del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto ya pagado allá.

3.- El acuerdo a fin de gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.

4.- Bajo estos sistemas se establece la jurisdicción exclusiva de uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o también se permite la reducción de las tasas de impuesto normalmente exigidas con respecto a dichos países.^{A1}

Con la premisa de buscar una solución a los problemas a que da origen la doble imposición internacional distintas organizaciones internacionales se han dedicado a trabajar buscando una solución más idónea que se refleje en los tratados internacionales. De aquí surgen los llamados "convenios multilaterales" a los que hicimos mención antes, cuya finalidad es que sirvan como modelos en la negociación de

^{A1} CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ. "PROBLEMAS DERIVADOS DE LA MÚLTIPLE IMPOSICION INTERESTATAL E INTERNACIONAL". Op. Cit. supra No. 27, pp. 171-172.

todos los tratados que en materia tributaria (con relación a impuestos sobre la renta o el ingreso) se celebran en el mundo. Tanto los países industrializados como los países en desarrollo, así como distintos organismos internacionales han tenido entre sus preocupaciones desde fines de la Primera Guerra Mundial el buscar alternativas que atenúen o eviten los problemas de la doble tributación internacional, desarrollando y perfeccionando los citados modelos de convenio.

Esto es así, porque es más sencillo que los países que negocian un convenio de esta naturaleza, lleguen a un acuerdo si parten de un modelo, a fin de que sobre esa base surjan las adecuaciones individuales que se consideren pertinentes.

Carlos SELLERIER Carbajal¹⁴ identifica el origen de dichos modelos en los esfuerzos continuados de la Sociedad de Naciones y la

¹⁴ SELLERIER CARBAJAL, CARLOS. Op Cit. Supra No. 5, pp 92-95. El autor manifiesta al respecto:

"Origen.

En 1921, la Sociedad de Naciones confió a un grupo de cuatro economistas la tarea de preparar un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación internacional. En 1922, el Comité Financiero de la Sociedad invitó a un grupo de siete funcionarios fiscales de otros tantos países a estudiar los aspectos administrativos y prácticos de la doble imposición internacional y de la evasión internacional de impuestos. En 1925, el grupo fue ampliado con funcionarios de cuatro países más y, finalmente, en 1927 se incorporó otro más. De 1923 a 1927 el grupo elaboró convenios bilaterales para evitar la doble tributación. En una reunión de la Sociedad de Naciones efectuada en Ginebra en octubre de 1928, asistieron 27 países para examinar esos convenios en una reunión general de expertos gubernamentales, cuya recomendación fue la de designar un Comité Fiscal permanente. Este Comité dedicó una atención considerable al problema de formular, con fines fiscales, normas para la imputación de los ingresos comerciales de las empresas, que operaban en varios países, elaborándose un proyecto de convenio en 1933, que fue revisado por el Comité Fiscal en 1935.

"En 1940, el Comité Fiscal convocó a un subcomité para examinar los progresos realizados en relación con los acuerdos fiscales habidos desde 1928. Poco después comenzó la redacción de los modelos de convenio de 1928 y del proyecto de convenio de 1935. Los resultados de sus trabajos se examinaron en una Conferencia Tributaria regional celebrada en México, D.F., en junio de 1940, que se volvió a reunir en esta ciudad en julio de 1940 para aprobar un Modelo de Convenio bilateral para evitar la doble tributación de la renta, otro para evitar el de las

sucesiones y otro para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos.

En 1948, en Londres, el Comité Fiscal examinó y dió una nueva redacción a los modelos de convenios fiscales bilaterales de México. La principal divergencia era la relativa al gravamen de los intereses, dividendos, regalías, anualidades y pensiones. Los modelos aprobados en Londres eran menos atractivos para algunos países (sobre todo de países en desarrollo) y entonces se sugirió un examen por un grupo equilibrado de administradores y expertos fiscales, tanto de países desarrollados como en vías de desarrollo cuando los trabajos de la Sociedad de Naciones fueron asumidos por las Naciones Unidas.

Con esos antecedentes, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas creó en Octubre de 1948 una Comisión Fiscal para estudiar estudios y asesorar al Consejo de la Hacienda Pública, especialmente en sus aspectos jurídicos, administrativos y técnicos. Cuando la Comisión Fiscal y su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de funcionar en 1954, el centro de la actuación en la esfera de la tributación internacional se desplazó hacia la OEEC (Organización Europea de Cooperación Económica).

"Modelo de la OEEC.

El Consejo de la OEEC adoptó su primera recomendación sobre doble tributación en 1955 y estableció un Comité Fiscal en 1956, a quien en 1958 se le encargó que elaborara un proyecto de convención para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el capital, así como propuestas concretas para la aplicación de esa convención. De 1958 a 1961 este Comité preparó cuatro informes en los que proponía un modelo de 25 artículos.

"Cuando la OEEC se convirtió en 1961 en la OCEDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico) se confirmó el mandato del Comité Fiscal y se llegó a un acuerdo sobre algunos artículos nuevos (cuatro) para integrar finalmente 29 artículos y publicar un modelo en 1963.

"Posteriormente en 1967 se revisó el modelo aprobado en 1963, a efecto de incorporar la experiencia obtenida por los países miembros en las negociaciones de nuevos convenios o en su aplicación práctica. Esta revisión concluyó en definitiva la publicación de la Convención Modelo sobre la renta y el capital en 1977, que actualmente permanece en vigor.

"Modelo de las Naciones Unidas.

Un número relativamente pequeño de acuerdos de acuerdos se han concertado entre países desarrollados y países en desarrollo. Los acuerdos existentes entre países industrializados requieren a veces que el país de residencia renuncie al ingreso. Con mayor frecuencia, sin embargo, es el país de origen el que renuncia a ese ingreso y este modelo puede no resultar apropiado entre países en desarrollo y países industrializados. Lo anterior fue reconocido desde 1965 en el Comité Fiscal de la OCEDE.

"La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo fue reconocida por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas en 1967. Se formó en 1968 para tal efecto el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, quien en siete reuniones formó las directrices para la negociación de acuerdos bilaterales, que concluyó en 1974. Una resolución del Consejo Económico y Social siguió en ese mismo año autorizar las negociaciones con la negociación de sólo un pequeño número de cláusulas en casos especiales a efecto de llegar a un acuerdo o modelo interaccional multilateral sobre la doble tributación, lo cual era el objeto final.

"El Grupo de Expertos adoptó la opinión de que no era factible dicho modelo durante el siguiente decenio pero, reconociendo la gravedad y urgencia de muchas de las cuestiones destacadas, concluyó que era imperativo que esas cuestiones se trataran a través de un red adecuada de acuerdos fiscales bilaterales. Fue hasta 1978 que el Secretario General expresó la opinión de elaborar un modelo de tratado bilateral para que pudieran utilizarlo los países

Organización de las Naciones Unidas que van de 1921 a 1954; y la evolución del centro de actuación en la esfera de la tributación internacional a partir de 1955 en la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), posteriormente transformada en Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OECD por sus siglas en idioma inglés, u OCDE, por sus siglas en idioma español), y los esfuerzos de las Naciones Unidas por desarrollar un modelo que sirviera de marco a las negociaciones entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo o subdesarrollados. Este proceso es reseñado en la cita anterior de Carlos Sellerier.

En la evolución de estos modelos o convenios multilaterales se ha presentado siempre la oposición de intereses entre los países que son exportadores de capital y aquellos que importan inversiones a fin de impulsar su desarrollo; en otras palabras entre quienes son países desarrollados e industrializados y los que son países en desarrollo o subdesarrollados.

En dicho contexto los países que exportan capital pretenden la protección de sus fuentes de recursos fiscales, gravando los beneficios que se generen por las inversiones extranjeras que realizan sus nacionales o residentes, y en algunos casos estableciendo contribuciones sobre los capitales que radican en el exterior.

desarrollados y los países en desarrollo, instando al Grupo de Expertos a que terminara su examen para un modelo de tratado bilateral en su octava reunión que se llevaría a cabo en diciembre de 1979, en la que se aprobó el texto final y su comentario, publicándose en 1980."

Por su parte los países que importan capital también alegan su derecho a imponer gravámenes a los productos y rentas que derivan de su territorio, estableciendo el principio de la fuente como criterio básico de vinculación al considerar el lugar en que los capitales son utilizados económicamente o están situados.

Horacio García Belsunce manifiesta que "la doctrina y las recomendaciones que surgen de congresos internacionales, aconsejan tímidamente la adhesión al principio de la fuente y buscan sí, con énfasis, conciliar la concurrencia de los sistemas cuando no se acepte la imposición sobre la base territorial, mediante el reconocimiento de reducciones o créditos fiscales para atenuar los efectos de la doble imposición."¹¹

En toda la bibliografía consultada que hace referencia al tema se aprecian las divergencias existentes entre las dos posiciones: la de los países desarrollados que gravan en función del principio de renta o ingreso mundial a sus residentes, y la de los países en vías de desarrollo que pretenden el que el principio de la fuente sea prioritario sobre el anterior, a fin de que se logren mejores condiciones de aprovechamiento de los capitales que son invertidos en sus países y por los cuales realicen erogaciones en los servicios públicos, la infraestructura básica y las condiciones de seguridad que son inherentes al capital para su desarrollo productivo.

¹¹ GARCÍA BELSUNCE, HORACIO. Op. cit. supra No. 52, p. 169.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Con esta perspectiva los principales convenios que encontramos en la actualidad son los ya mencionados modelos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de la Organización de las Naciones Unidas, el de Estados Unidos, y los que han sido elaborados por países del cono sur de América en la organización regional Asociación Latinoamericana de Libre Comercio y en los que forman el Pacto Andino.

La Convención Modelo de la OCDE (de la cual para 1977, ya se habían celebrado 179 convenios bilaterales, número muy superior a la fecha debido al reconocimiento de distintos países del mundo de la necesidad de evitar o atenuar la doble imposición mediante estos tratados), parte del principio de que la potestad tributaria debe ser ejercida por el país de residencia con lo cual se limita el poder tributario del país de la fuente llegándose a fijar tasa máximas de retención en materia de dividendos, intereses y regalías, exentando de impuesto a ciertos conceptos de ingreso que serían objeto de imposición en el lugar en que se obtienen.¹¹ En todo momento predomina la potestad del país de residencia, que en la mayoría de los casos es el que exporta capitales, originando la controversia antes descrita.

¹¹ Fernando Villar Montekio nos dice que "durante su redacción se procuró, en la medida de lo posible, establecer una regla única para cada caso. Sin embargo, sobre ciertos puntos se estimó necesario dejar en el convenio la mayor flexibilidad en algunos artículos para redundar en un mejor funcionamiento. Así se permite a los estados una cierta libertad en lo que respecta a la fijación de los tipos impositivos en la fuente sobre dividendos e intereses, la elección del método para eliminar la doble imposición y bajo ciertas condiciones la imputación de beneficios a un establecimiento permanente sobre la base de la distribución de los beneficios totales de la empresa." Y precisamente por la flexibilidad y la posibilidad de que sea sujeto de negociaciones al permitirse cierta libertad en la redacción del convenio es por lo cual se constituyó en modelo. Cfr. VILLAR MONTEKIO, FERNANDO, Op. Cit supra No. 47, p. 62.

En el caso de los Estados Unidos es importante hacer notar que este país de acuerdo a sus propias políticas tributarias y de ingresos así como a las particularidades de la legislación que tiene, ha elaborado modelos que partiendo del de la OCDE, presenta algunas variantes en función de las características particulares mencionadas.

Por su parte la Convención Modelo de las Naciones Unidas representa una transacción entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque concede más importancia al principio de la fuente que la Convención Modelo de la OCDE. Como se observa en la cita de Carlos SELLERIER Carbajal, este modelo fue el resultado de la preocupación de la Organización de las Naciones Unidas por hacer atractiva la celebración del mismo a los países en vías de desarrollo que impugnaban fuertemente el modelo de la OCDE. Sin embargo, no se adopta totalmente el principio de la fuente en su texto y se pretende en primera instancia el introducir modificaciones al modelo OCDE, por lo que su importancia radica en el propósito de distribuir el producto de la carga tributaria de una forma más atractiva y equitativa entre el país de la fuente y el país de residencia. Este modelo deja también libremente la posibilidad de negociar entre las partes las tasas de retención en el país de la fuente para los conceptos de ingresos por dividendos, intereses y regalías. Su texto desarrolla la premisa del reconocimiento por el país de la fuente de que:

"a) en la imposición de la renta del capital extranjero se tendrán en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se gravará sobre una base neta;

"b) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones, y

"c) tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital." 82

Observamos entonces que el modelo concilia más la potestad tributaria de los países que sostienen el principio de la fuente con los de la residencia.

Por su parte el Modelo de Cartagena se basa exclusivamente en el principio de la fuente territorial, a fin de que el Estado en donde se obtengan los ingresos pueda gravarlos independientemente de cuál sea el país de residencia del receptor de los mismos. Se consagra el principio de que la doble tributación debe ser eliminada reconociendo el derecho exclusivo de tributación al país de la fuente, procurando establecer una definición precisa de lo que es fuente de acuerdo con cada categoría de ingreso. Sin embargo el modelo de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio es más flexible permitiendo que rijan diferentes principios para determinar la fuente de ciertos ingresos; ya sea el principio de fuente productora y de fuente pagadora, y, en el caso de servicios el de su lugar de utilización. Son estos los dos únicos modelos que hacen caso omiso del país de residencia o del domicilio del contribuyente para tener derecho a gravar los ingresos que este obtenga.

El principio de la fuente ha sido aceptado y está contenido en los tratados entre países de Centro y Sudamérica, pero México no lo ha tomado en cuenta ya que hemos adoptado en nuestra legislación el principio de renta mundial de los residentes en el país.

82 SELLNER CARPAJAL, CARLOS, Op. Cit. supra No. 3, p. 95.

De conformidad con los principios que sostengan ya sea el modelo OCDE, ONU o el de Estados Unidos, el contenido básico de los Convenios de Doble Tributación derivados, está dado en función de la asignación de determinados ingresos provenientes del extranjero, a fin de gravarlos por parte de un país junto con la renuncia a gravar otros; así como la asignación de la totalidad de ciertos ingresos del extranjero para su imposición por parte del país de residencia tomando en cuenta el impuesto que haya sido pagado en el país de la fuente a fin de otorgar una reducción o el acreditamiento del mismo.

En los modelos de la OCDE y de la ONU se han establecido distintos mecanismos a fin de evitar la doble imposición a partir del contenido básico de asignación de competencias, y para evitar la doble imposición se presentan los siguientes métodos^{AA} (algunos ya mencionados antes, porque también se aplican unilateralmente en ciertos casos para dar solución al problema analizado):

a) *Método de Exención*: Vimos que era aquel mediante el cual el Estado del domicilio o residencia, renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o sea que no incluye en la base gravable las rentas obtenidas por sus residentes en el extranjero.

Bajo este método se logra la igualdad de los causantes en el país fuente, pero de ninguna manera en el país de residencia del inversor.

^{AA} Tomado de GUAZZO, EDISON, Op. Cit. supra NO. 3, pp. 134-138.

Se aclara que los países en desarrollo consideran que este método es la mejor solución para estimular las inversiones en sus territorios, por ser el que menos carga representa para los inversionistas. Los países desarrollados ven en el mismo un riesgo cuando es adoptado unilateralmente, ya que es contrario al principio de neutralidad fiscal en cuanto al lugar de la inversión.

Se identifican normalmente dos clases o formas de exención: la exención integral o total y la exención o exoneración con progresividad.

a.1) *Exención Integral*: se utiliza para el caso de que el Estado de la residencia deja de tomar en cuenta por completo las rentas procedentes del país de origen; o sea que las mismas se excluyen de una vez del monto imponible en el país de residencia.

a.2) *Exención con Progresividad*. La exención con progresividad opera en el caso de que el Estado de residencia tome en cuenta las rentas que provienen del país de la fuente, solamente para efectos de cálculo de la tasa o cuota impositiva que corresponde a las demás rentas. Esto es, que la tasa es determinada atendiendo a la totalidad de los ingresos que haya obtenido el contribuyente, ya sean gravados o exentos. Una vez que dicha tasa se obtiene esta se aplica al total de los ingresos acumulables ~~menos~~ los ingresos exentos procedentes del país extranjero.

La aplicación de este método tiene dos consecuencias, a saber:

1.- Que cuando la tasa de impuesto que es aplicada por el país de la fuente sea menos elevada que la del país de residencia el contribuyente resultará favorecido, a diferencia de aquel causante que obtiene todos sus ingresos en una suma idéntica a la de aquel, pero que proceden en su totalidad de actividades desarrolladas en el Estado de residencia.

2.- Por otro lado, si la tasa de impuesto en el país de la fuente es más elevada que la que corresponde al país de residencia, el contribuyente resultará perjudicado con el sistema de exoneración con progresividad, y beneficiado con el de exención integral.

b) Método de Crédito o Imputación del Impuesto: Se da como ya dijimos en los casos en que la cantidad de impuestos pagada en el país de la fuente se acepta para ser acreditada (o imputada) contra la cantidad de impuestos que se deben pagar por el causante en el país de residencia.

La diferencia con el método de exención radica en que mientras este se da sobre la base imponible, el acreditamiento opera sobre las tasas o cuotas del impuesto.

b.1) Crédito por impuesto exonerado o crédito ficticio (tax sparing). Por este sistema se concede la imputación de impuestos efectivamente pagados, pero igualmente los que el contribuyente dejó de pagar en el país de la fuente con motivo de exenciones o franquicias fiscales que le fueron concedidas.

Se menciona que ciertos países, predominando los Estados Unidos, han expresado un rechazo sistemático a aprobar este tipo de crédito en los tratados tributarios en los que son parte contratante, ya que se estaría dando un trato discriminatorio a sus propios contribuyentes, y por otra parte significaría el dar un consentimiento a un régimen fiscal de beneficios e incentivos en el que dichos países no han tenido participación.

Esa es la razón por la cuál muchos países importadores de capital e inversiones dispone en sus leyes fiscales que las exenciones impositivas que ofrecen no entrarán en vigor si el destinatario que se beneficia de tales normas de excepción no puede hacerlas efectivas en su país de residencia.

b.2) Crédito Presumido (Matching Credit). Vimos que consistía en que el país de residencia puede otorgar un crédito calculado con base en una cuota impositiva que es fijada de antemano, superior a la que se aplica en el país de la fuente. Dijimos igualmente que siempre es utilizada en tratados bilaterales y nunca de manera unilateral.

b.3) Crédito por Inversión. Se presenta en los casos en que se autoriza como una deducción dentro del ingreso o un crédito con cargo al impuesto causado, siempre dentro de ciertos límites, por las cantidades que han sido invertidas o reinvertidas en activos fijos y equipo dentro de una empresa o establecimiento.

Se hace la aclaración de que este crédito podría ser potencialmente extendido a las reinversiones que se realizan en el extranjero, "y en tal caso tendría efectos importantes si se dedujera directamente del impuesto a pagar sobre las rentas de fuente extranjera, acercándose, y aún quizá superando las virtudes del llamado 'crédito por impuesto exonerado' (tax sparing)"¹¹

Igualmente es de tomarse en cuenta que si la deducción operara en la base gravable tendría efectos muy próximos a los del método que ya expusimos dentro de los sistemas unilaterales.

c) Método del diferimiento del Impuesto (tax deferral).

Opera en los casos en que se difiere o suspende en el país de residencia la causación del impuesto hasta que la sociedad o contribuyente filial (sucursal de la matriz que opera en el país de residencia), transfiera, o gire utilidades; o remita o distribuya las mismas en forma de dividendos hacia la susodicha casa matriz.

d) Método de reducción del impuesto. Se da en los casos en los que las rentas o ingresos de fuente del extranjero se gravan con una tasa o cuota inferior a la que se aplica a las rentas o ingresos de fuente nacional o interna.

Opera bajo dos tipos: 1) deduciendo del dividendo que se paga o del beneficio que se remite una cantidad determinada y aplicando a la

AR GNAZZO, EDISON, *Ibídem* p. 137.

diferencia la tasa ordinaria, y, 2) gravando el dividendo o beneficio directamente con una tasa reducida (como lo dice el nombre del método).

Bajo este método se atenúa más que evitarse la doble imposición, ya que las cuotas impositivas reducidas no permiten que los ingresos sean gravados con el mismo nivel que la tasa nacional.

Los métodos aquí descritos operan en función de la reciprocidad para ambas partes contratantes, es decir que salvo las cláusulas que fijan un método especial en función de que se apoye a un país subdesarrollado importador de capital, la fórmula básica para evitar la doble imposición internacional obliga a la reciprocidad entre las partes contratantes.

En América Latina se observa una dualidad en las posiciones tomadas para negociar estos convenios, ya que la doctrina²⁸ en la mayoría de los casos observa una evidente inclinación a favor del principio de la fuente de origen del ingreso; pero sin embargo a nivel de los gobiernos se observa que la posición ha variado con respecto de la doctrina ya que en los convenios celebrados por países latinoamericanos con los países industrializados se han tomado como base los modelos de la OCDE y los de la ONU.

México ha optado por negociar sus tratados bajo el Modelo de la OCDE (con algunas modalidades del Modelo ONU), incluso el celebrado con

²⁸ Cfr. GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, Op. Cit. supra No. 45, pp. 169-176. Este autor desarrolla una extensa referencia de las posturas adoptadas por la doctrina latinoamericana, defensoras en todo momento del principio de la fuente para efecto de establecer la prioridad de gravar los ingresos catalogados en los tratados.

Estados Unidos, que es una variante del primero, siendo importante tomar en cuenta ésta actitud de las autoridades hacendarias del gobierno federal mexicano como referencia importante en nuestro análisis y como punto de partida para estudiar el contexto de los convenios, ya que si somos un país en vías de desarrollo, y a pesar de que lentamente nuestra legislación fiscal interna se fue encaminando a la adopción de principios y definiciones básicas que son necesarias en la operación de los tratados; nos queda la duda de si realmente se respeta la equidad y la justicia fiscal tomando en cuenta a los contribuyentes nacionales en relación con los residentes en el extranjero; o si simplemente es un mecanismo para otorgar ventajas a los extranjeros, a fin de que tengan seguridad jurídica en sus inversiones y operaciones en México, brindando un atractivo mayor para la inversión extranjera en el país. Esto será abordado más adelante cuando nos corresponda entrar al estudio específico de la hipótesis que planteamos en la investigación.

Ahora bien, se hace evidente que esta actitud de parte de las autoridades mexicanas tiene un proceso de evolución que inicia en 1985, cuando se toma la decisión de iniciar negociaciones a fin de incorporarnos al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT por sus siglas en idioma inglés) con lo cual la política que habíamos tenido de cerrarnos al exterior y de que se privilegiara la planta productiva nacional frente a importaciones y compras del extranjero, se cambió optando por la apertura comercial y por favorecer las inversiones extranjeras a fin de atraer recursos económicos que coadyuvaran al desarrollo nacional.

Es en dicho Tratado, y en sus causas y consecuencias (unas previsible y otras no tanto) para la economía y la sociedad mexicanas, donde establecemos la base y el sustento de la política fiscal que ha llevado a México a optar por la celebración de los convenios internacionales en materia tributaria con Canadá y Estados Unidos (además de otros países), ya que se pretende hacer atractiva (fiscalmente hablando), al inversionista de ambas naciones la expectativa por obtener ganancias reductibles del capital que participe en actividades productivas y de inversión en nuestra patria, sin que se vean mermadas las utilidades por la doble imposición internacional.

Con dicho enfoque y pretendiendo conocer de cerca el marco que da el Tratado de Libre Comercio de Norteamérica a los convenios tributarios con el país de la hoja de maple y con el de las barras y las estrellas, procederemos a analizar en el siguiente capítulo las características y los posibles efectos tributarios que tiene y tendrá dicho convenio internacional.

CAPITULO TERCERO

**EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE
NORTEAMERICA Y SUS DISPOSICIONES
TRIBUTARIAS**

A.-ANTECEDENTES QUE LLEVAN A MEXICO A
NEGOCIAR LA FORMACION DE UNA ZONA DE
LIBRE COMERCIO CON ESTADOS UNIDOS Y
CANADA

III. - EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE NORTEAMERICA Y SUS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS.

A. - ANTECEDENTES QUE LLEVAN A MEXICO A NEGOCIAR LA FORMACION DE UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO CON ESTADOS UNIDOS Y CANADA.

A fin de estar en posibilidad de analizar las implicaciones que en el campo fiscal de México tiene el Tratado de Libre Comercio, hemos creído conveniente el ofrecer una breve síntesis de las causas y factores que han llevado a nuestro país a impulsar la firma de dicho convenio con nuestros vecinos del norte: Estados Unidos y Canadá.

En tal sentido diremos que los antecedentes mediatos se remontan al esquema de desarrollo seguido por México desde fines de la segunda guerra mundial, y conocido como "desarrollo estabilizador". Este modelo de desarrollo adoptado por nuestros gobernantes partía de tres estrategias básicas: la industrialización del país a toda costa (provocándose en consecuencia graves desequilibrios en el sector

agropecuario), la sustitución de importaciones (originando una economía cerrada, con una industria protegida y con productos mexicanos de mala calidad, al no tener competencia externa); bajo este esquema el gobierno se consideró asimismo como el eje fundamental para lograr los objetivos del desarrollo nacional, resultando en el promotor de toda la actividad económica del país. Esto dio origen a la llamada economía mixta y a la rectoría económica del Estado, creando un sistema económico protegido y auspiciado por el gobierno, con una participación importante de éste en la producción de bienes y servicios a través de las empresas públicas o paraestatales.

Este modelo de desarrollo se fue agotando en función del alto crecimiento demográfico que mostró el país, lo que ya se hacía manifiesto al finalizar la década de los sesentas; además de que se fueron conjugando otros factores internos y externos²¹, como el hecho de que en aras de obtener los más amplios beneficios para nuestro país de la explotación intensiva del petróleo (y con la finalidad de lograr el desarrollo de la industria petrolera mexicana), se contrataron grandes volúmenes de crédito en el exterior, recursos financieros que se habían generado en los países árabes a consecuencia de la crisis petrolera de los años 1972-1974 (donde los precios internacionales del crudo subieron exorbitadamente), y a los que el gobierno mexicano apostó como un mecanismo para acelerar el desarrollo nacional.

²¹ El análisis económico de la crisis mexicana de 1976 a 1987 fue tomado de CABALLERO URBIALES, IDILIO, "El Tratado de Libre Comercio México-Estados Unidos-Canadá", Volumen I, Informe para la Comisión de Comercio de la Cámara de Diputados, URAM, México, 12 Edición, 1991, pp. 15-20.

Los créditos contraídos en el exterior llegaron cada vez más y más, y ya no tan sólo para financiar la explotación del petróleo sino también para impulsar el necesario crecimiento económico del país, donde la población aumentaba a un ritmo superior a la tasa mundial y la baja continua en los ingresos por las exportaciones de materias primas y del turismo, dio como resultado que quedara a la vista la imposibilidad tanto del gobierno como del sector industrial (protegido, impulsado y prohiado por el primero) para generar mayores recursos que impulsaran nuestro desarrollo económico. Esto acrecienta la necesidad de devaluar la paridad cambiaria y de divisas en forma de créditos externos, haciendo más patente el endeudamiento del país en los años que transcurren de 1976 a 1985, en que empezó a gravitar pesadamente sobre la economía nacional.

El abrupto final, no previsto, de la bonanza petrolera en 1981, no hizo más que agravar el desequilibrio de la balanza comercial y el excesivo endeudamiento externo. Estalla así una de las crisis más fuertes y dolorosas en la historia del México moderno, ocasionando altas tasas de inflación, desempleo, falta de oportunidades para la población que se incorporaba a la fuerza de trabajo, y la continuación de un esquema desigual de distribución del ingreso, aumentando con ello la pobreza e innumerables problemas sociales en el país.

Emilio Caballero Urdiales sintetiza esta problemática de la crisis que estalla en 1982 de la siguiente forma:

"Con problemas muy graves de oferta interna de bienes de capital y de alimentos, con la producción industrial orientada al mercado interno, exportando fundamentalmente recursos naturales (petróleo) y productos agropecuarios, con un patrón concentrado del ingreso nacional y con una tendencia al incremento de la

pobreza en términos absolutos para amplios sectores de la población. México mostraba todos los signos de un país subdesarrollado inmerso en una de las crisis más importantes de su historia."22

Es así como el derrumbe de los precios del petróleo, el aumento de las tasas de interés internacionales, la devaluación en el tipo de cambio, y un esquema de desarrollo económico agotado generan la crisis de la deuda externa en los años ochenta, poniendo de manifiesto el desequilibrio económico del país. El endeudamiento excesivo, la disminución del ahorro, la fuga de capitales, el déficit de la balanza de pagos, etc. hacen necesario llevar a cabo reformas que tiendan a lograr el cambio estructural de la economía del país y sienten las bases para un crecimiento sostenido con estabilidad de precios.

Con este criterio, sustentado en el saneamiento de las finanzas públicas, se procede a la liberalización comercial, que persigue, por un lado, que las importaciones sirvan para contener el aumento en los precios internos, y por otro lado, el crecimiento y la diversificación de las exportaciones y una mayor competitividad de la planta productiva incluyendo al sector servicios; se instrumenta una política de Reforma del Estado que implica el adelgazamiento del sector público, procediendo a la venta de las empresas propiedad del gobierno, o enajenando la participación accionaria que este tenía, con excepción de las que fueron consideradas estratégicas.

Las causas inmediatas se presentan en el ámbito internacional debido a que los tiempos que vivimos son tiempos de cambio, donde en el

22 CABALLERO URDIALES, EMILIO. *Ibid.*, p. 28.

mundo se han dado transformaciones vertiginosas que no hubiera sido posible imaginar tan sólo hace diez años. El ritmo de la historia humana se acelera y observamos multitud de acontecimientos y hechos que nos permiten afirmar que el entorno en que nos desenvolvemos ya no es el mismo en que nacimos.

Se observan multiplicidad de indicadores: el baluarte del socialismo real -la Unión Soviética- desaparece como país para dar paso a una Comunidad de Estados Independientes que todavía no presenta un perfil definido y claro. Con este hecho el socialismo parece estar en declive y el bloque oriental se desvanece poco a poco. La humanidad está hoy en día más interrelacionada que nunca (sucesos y acontecimientos que se presentan en el otro extremo del mundo son conocidos al instante por millones de espectadores a través de los medios de comunicación masiva y en especial de la televisión, acercándonos cada vez más a la aldea global de Marshall Mc Luhan); la interdependencia también es económica y las fronteras se abren para permitir el paso de mercancías, servicios e inversiones a fin de llevar a cabo una estrategia de globalización e integración económica que comenzó en 1947 con el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, (mejor conocido por sus siglas en inglés GATT); continuó con los Tratados de Roma en 1957 (por medio de los cuales se sentaron las bases para construir lo que hoy es la Comunidad Económica Europea), y siguió evolucionando en el marco de la Guerra Fría con la disputa entre los bloques occidental capitalista y oriental socialista (con su Consejo de Ayuda Mutua Económica -COMECON); para finalmente llegar a los actuales tiempos de la unificación alemana, la globalización y el auge de estrategias de integración económica (aprovechando las economías de

escala y las ventajas comparativas con las que cuenta cada país): en donde el socialismo tiene un notorio proceso de desgaste, ya que sólo China, Corea del Norte y Cuba siguen organizándose bajo este sistema.

Nuestro país se ha visto inmerso en estos cambios finiseculares, y en una nueva estrategia de desarrollo impulsada por el gobierno. La sociedad mexicana está entrando en la globalización y la apertura hacia el exterior, situación que rompe frontalmente con el esquema de desarrollo adoptado hasta la crisis de 1982-1985, en donde la política de sustitución de importaciones y de aislamiento frente al exterior que caracterizaron el crecimiento económico y social se cambiaron por una política de puertas abiertas hacia el exterior, que comienza con la entrada de México al GATT en 1986, y que se pretende que culmine con nuestra integración a una zona norteamericana de libre comercio con el tratado internacional del mismo nombre que se terminó de negociar entre Canadá, Estados Unidos y México el 12 de agosto de 1992, y que fuera firmado por los gobernantes de los tres países en octubre de dicho año. Actualmente, y a solicitud del gobierno de los Estados Unidos, se negocian acuerdos paralelos en las áreas laboral y de ecología a fin de establecer reglas claras para los tres países en estos a los que se considera íntimamente vinculados con los aspectos comerciales del tratado.

En lo referente a la política de comercio exterior, México encamina sus pasos y estrategias dando un giro de ciento ochenta grados. Se cambia el sistema anterior de permisos a la importación por uno de aranceles y se reducen estos a niveles muy por debajo de los acordados en el seno del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio

(GATT). México ingresa a este acuerdo internacional y desarrolla una estrategia de continua liberalización comercial con el exterior.

Dentro de este proceso pero un año antes, en 1985, el gobierno de nuestro país firma con el de los Estados Unidos un acuerdo de entendimiento bilateral en materia de subsidios e impuestos compensatorios, "teniendo por objetivo que se establezca un procedimiento imparcial para que se pruebe plenamente el perjuicio que sufren los fabricantes o productores norteamericanos antes de proceder a la aplicación de impuestos compensatorios contra los productos que exporta México."²³ El 6 de noviembre de 1987, nuestro gobierno suscribe el acuerdo marco bilateral con Estados Unidos, "por el cual se establecen mecanismos de consulta previa para resolver controversias en áreas sensibles para ambos países".²⁴ De igual forma se suscriben los convenios de intercambio de información en materia fiscal con los gobiernos de Canadá y Estados Unidos en 1989 y 1990.

Por lo que hace a inversiones extranjeras se dan garantías para la entrada de capitales y se promueva ésta a través de un Nuevo Reglamento de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Extranjera, que fue expedido por el Ejecutivo en 1989, yendo en algunos casos más allá de lo que dispuso el legislativo en la ley de referencia; lo que nos indica la necesidad del gobierno de promover inversión extranjera directa que contribuya a crear empleos y apoye el crecimiento económico del país. Se está trabajando en la nueva ley

²³ WITKER VELAZQUEZ, JORGE, "Curso de Derecho Económico", Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1ª Edición, 1989, p.299.

²⁴ WITKER VELAZQUEZ, JORGE, *Ibidem*, pp. 315-316.

sobre inversiones extranjeras a efecto de dar seguridad jurídica a los extranjeros. Para que no sea un reglamento el que rijan normativamente este tipo de actos.

Ante la urgencia de sacar adelante la economía del país, para salir del estancamiento y la recesión en que se encontraba, se toma la decisión por parte del gobierno mexicano, previa invitación que se hace al Senado para que se realice una consulta sobre la forma y conveniencia de establecer pláticas con otros países para lograr acuerdos de comercio libre, de iniciar contactos formales con el gobierno de los Estados Unidos para negociar un tratado entre los dos países (respondiendo a la Iniciativa de las Américas emitida por el entonces presidente de esta última nación el señor George Bush), pláticas a las que posteriormente se incorporaría Canadá, y que concluyeron en las fechas arriba señaladas.

Todo esto se hace tomando en cuenta los bloques comerciales que se han ido formando en el mundo, y al hecho de que durante los últimos veinte años la economía mundial ha experimentado cambios vertiginosos teniendo como consecuencia la transformación sustancial de los intercambios comerciales y el surgimiento de nuevas relaciones de producción. Entre dichas manifestaciones pueden mencionarse la gradual unificación de las economías de Europa Occidental en un mercado común, el fenómeno de los países recientemente industrializados (los dragones asiáticos: Singapur, Taiwan, Hong Kong, Corea, etc.), la conformación del Mercosur en América del Sur, así como el proceso de cambios y apertura en los países de Europa del Este ya señalado.

Para México este esquema cambiante del mundo, según el gobierno, plantea el reto de insertarnos de la manera más adecuada dentro del ámbito internacional, sin perjudicar la defensa de la soberanía, ya que el país no puede quedarse en el aislamiento en un mundo cada vez más interconectado y con relaciones cada vez más globales, ya que es una prioridad del mismo régimen el avanzar sobre bases sólidas en un desarrollo que garantice el bienestar de todos los habitantes del país.

Después de haber expuesto la relación de antecedentes y razones que motivan a negociar un Tratado de Libre Comercio entre los tres países del norte de nuestro continente, pasaremos al estudio de las distintas fases en que se va dando el proceso de integración comercial y económica entre países, con la finalidad de conocer a cual etapa corresponde dicho convenio.

B.-LA ZONA DE LIBRE COMERCIO A LA LUZ DE
LA TEORIA DE LA INTEGRACION ECONOMICA.

B. - LA ZONA DE LIBRE COMERCIO A LA LUZ DE LA TEORÍA DE LA INTEGRACIÓN ECONÓMICA.

Para entender las implicaciones que el Tratado de Libre Comercio pudiera tener en el sistema jurídico-tributario mexicano, es importante mencionar un poco de la Teoría de la Integración Económica, para estar en posibilidad de conocer en que etapa de integración nos encontramos con el Tratado ya firmado, y que entrará en vigor una vez aprobado por el Congreso de los Estados Unidos y el Senado Mexicano (en Canadá ya fue aprobado).

Al respecto diremos que según Benjamín Retchkiman K.²⁵ la integración económica entre países abarca diferentes formas partiendo del sistema preferencial de tarifas o aranceles, zonas de libre comercio, las uniones aduaneras, los mercados comunes, hasta llegar a la unión económica completa, "que probablemente vaya más allá de lo que la integración económica signifique en si misma."²⁶ Teniendo esta unión económica completa características de unión política y de integración con órganos de gobierno comunes. A continuación procederemos a señalar las características más importantes de cada una de estas formas de integración regional:

²⁵ Los conceptos básicos y definiciones en que se sistematiza la Teoría de la Integración Económica han sido tomados de RETCHKIMAN K., BENJAMIN, "Teoría de las Finanzas Públicas", Tomo II, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1ª Edición, 1987, pp. 119-126.

²⁶ RETCHKIMAN K., BENJAMIN, *Ibidem*, p. 126.

1) Sistema Generalizado de Preferencias:

A este Sistema Generalizado de Preferencias se le reconoce como la forma más simple de acuerdo de comercio exterior entre naciones. Es un convenio o acuerdo entre cierto número de países cargando tasas más bajas o menores derechos aduaneros a los productos importados de cada uno de ellos, que aquellos que se cobran a los productos importados del resto del mundo. Dentro de esta forma simple de acuerdo comercial entra también el Tratado de Tráfico Fronterizo, y se refiere a las ventajas recíprocas entre dos o más países para facilitar su intercambio o comercio fronterizo. Ambos tipos de acuerdos, según señala Retchkiman²², más que ser considerados como acuerdos de integración económica están reconocidos como procedimientos administrativos que tienden a facilitar las relaciones y el comercio entre estados vecinos o entre países desarrollados y países subdesarrollados (caso último que se aplica precisamente al sistema generalizado de preferencias).

2) Zona o asociación de libre comercio:

Este tipo de unión económica se da entre dos o más naciones, entre las cuales los derechos o aranceles de importación sobre los productos originarios o manufacturados son suprimidos, y los miembros de esta zona de libre comercio no presentan una tarifa o arancel común frente al resto del mundo, reteniendo cada nación el poder de fijar sus barreras arancelarias, cuantitativas o ambas sobre las importaciones de productos provenientes de países fuera del Tratado. La zona de Libre

²² RETCHKIMAN K., BENJAMIN, *ibidem*, p. 181.

Comercio requiere de la existencia de aduanas en las fronteras internas de cada país signatario del acuerdo, a fin de hacer valer las reglas de origen que buscan prevenir la desviación del comercio, impidiendo que los bienes de terceros países destinados a uno de los miembros de la zona, pueda penetrar al área a través de la nación participante de la asociación, con una más baja tasa arancelaria para dichas mercaderías. Esta es la forma de integración que asumirá nuestro país al formar parte de la zona de libre comercio de América del Norte.

3) Unión Aduanera:

Tiene la característica de permitir el libre comercio entre los países miembros, y además el fijar aranceles comunes sobre mercancías intercambiadas entre las naciones de la unión y terceros países. Según Retckiman pueden tener aduanas para hacer frente al exterior en los intercambios comerciales con países ajenos, pero no sucede así en el caso de los países de la unión debido a que:

"administrativamente esto significa que no se requiere de aduanas para regular el movimiento de bienes comprados fuera de la unión, y obviamente tampoco para las mercancías de dentro de la zona, puesto que los aranceles han sido removidos y en el primer caso los derechos de importación son similares para las compras a países no participantes, no importa cual sea la nación adquirente dentro de la unión."²¹

Ramón Tamames²² manifiesta por su parte, que dada la dificultad para el establecimiento de una unión aduanera "per se", estas nunca han

²¹ RETCKIMAN K., BENJAMIN, *Ibidem*, p. 122.

²² TAMAMES, RAMÓN, "Estructura Económica Internacional", Colección Los Noventa, Comisión del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes y Alianza Editorial, México, 12 Edición, 1991, p. 197.

existido en su forma pura, si no que rápidamente han devenido en uniones económicas a fin de solucionar los problemas conjuntos que atañen a los países que se integran bajo esta forma.

4) Mercado Común.

Se trata de una Unión Aduanera, pero que ha evolucionado más allá del comercio, incluyendo medidas adicionales -restrictivas y regulatorias- en común, a fin de asegurar la libre movilidad de los factores de la producción. Lo que implica el libre paso entre los Estados miembros de personas, capitales y bienes. La Comunidad Económica Europea constituye el ejemplo más exitoso de esta forma de integración en el mundo.

5) Unión Económica Completa:

Se define como un mercado común con medidas adicionales que incluyen políticas monetarias y fiscales y otras actuaciones gubernamentales que tienden a la igualación en las naciones de la Unión. Implica además una sola o única política económica adoptada por todos los países participantes, lo que en realidad viene a desembocar en una Federación, o más bien dicho en una Confederación de Naciones. Con los Tratados de Maastricht, la Comunidad Económica Europea pretende llegar a constituirse en una unión económica completa, en las que exista una moneda única, una política exterior y de defensa única y una ciudadanía europea para los próximos años.

De lo antes expuesto se desprende que las implicaciones naturales para una zona o acuerdo de libre comercio, en lo que se refiere al marco jurídico-tributario se hacen consistir en la supresión de derechos o aranceles a la importación sobre los productos originarios o que se fabriquen en los países firmantes del acuerdo, manteniendo cada uno de ellos sus propias políticas de comercio exterior respecto de terceros países.

Sin embargo existen otros aspectos que inciden en el ámbito jurídico y que son los referidos a las reglas de origen, mediante las que se intenta evitar que bienes de terceros países, ajenos al acuerdo, entren a un país a través de otro miembro del acuerdo beneficiándose con la supresión de los aranceles.

Estos distintos mecanismos de regulación de la zona de libre comercio surgen en la medida en que el Derecho del Intercambio Mercantil Internacional se ha consolidado con la práctica del comercio entre distintos países del mundo.

Es así como dentro del marco jurídico internacional del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), en el texto del Tratado de Adhesión, parte III, artículo XXIV, párrafo 5, inciso b, se dispone la zona de libre comercio como una excepción al principio básico del GATT que establece la "cláusula de la nación más favorecida" (dando a todas las naciones integrantes del GATT el mismo trato que se haya dado a un país, favorecido en reducción de aranceles por una determinada nación). El párrafo 5, del inciso b del artículo antes citado dispone lo siguiente:

"5.-Por consiguiente, las disposiciones del presente Acuerdo no impedirán, entre los territorios de las partes contratantes, el establecimiento de una unión aduanera ni el de una zona de libre comercio, así como tampoco la adopción de un acuerdo provisional necesario para el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio, a condición de que:

- a).....
- b) en el caso de una zona de libre comercio o de un acuerdo provisional tendiente al establecimiento de una zona de libre comercio, los derechos de aduana mantenidos en cada territorio constitutivo y aplicables al comercio de las partes contratantes que no formen parte de tal territorio o acuerdo, en el momento en que se establezca la zona o en que se concierte el acuerdo provisional, no sean más elevados, ni las demás reglamentaciones comerciales más rigurosas que los derechos y reglamentaciones comerciales vigentes en los territorios constitutivos de la zona antes del establecimiento de ésta o de la celebración del acuerdo provisional según sea el caso; y
- c) todo acuerdo provisional a que se refieren los apartados a) y b) anteriores comprenda un plan y un programa para el establecimiento, en un plazo razonable, de la unión aduanera o de la zona de libre comercio."

El Acuerdo General sobre Tarifas y Aranceles contempla así la posibilidad de que existan zonas de libre comercio entre sus países miembros, siempre y cuando los derechos arancelarios y las reglamentaciones comerciales no sean más rigurosas frente a terceros países, que las que existían antes de que se constituyera dicha zona de comercio libre.

Es conveniente recordar que nuestro país es contratante del GATT, y que la reglamentación comercial de dicho acuerdo le es aplicable a efecto de cumplir con sus obligaciones de miembro, razón por la cual la zona de libre comercio no está en contraposición con sus cláusulas y por el contrario es reconocida como una forma de impulso a la liberalización comercial mundial.

Una vez que hemos visto las principales formas de integración económica a través del comercio entre naciones, expondremos a manera en el siguiente apartado los principios y reglas básicas que rigen al Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

**C.-PRINCIPIOS BASICOS QUE RIGEN EN EL
TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL
NORTE.**

**C. - PRINCIPIOS BASICOS QUE RIGEN EN EL
TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA
DEL NORTE.**

Las disposiciones iniciales del Tratado establecen formalmente una zona de libre comercio entre Canadá, Estados Unidos y México, de conformidad con el multicitado Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT); conteniendo dichas disposiciones las reglas y principios básicos que regirán el funcionamiento del Tratado y los objetivos en que se funda la interpretación de las mismas.

Como acuerdo multilateral de cooperación comercial, el GATT constituye un código de principios que deben ser observados por sus miembros. En efecto, según Jorge Witker Velázquez¹¹ sus fundamentos son: la cláusula de la nación más favorecida, la reciprocidad, la no discriminación, la igualdad formal de todos los Estados, y finalmente, las tarifas o aranceles como únicos reguladores de los intercambios comerciales entre sus miembros.

Jorge Witker Velázquez para explicar estos principios recurre al esquema de "Flory"¹² quien explica que lo esencial en el GATT "es el principio de no discriminación comercial entre sus miembros. (Lo) que se materializa en la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida y la cláusula de tratamiento nacional a todos los productos

¹¹ WITKER VELAZQUEZ, JORGE. "El Gatt". Universidad Nacional Autónoma de México. Coordinación de Humanidades, MEXICO. 12 Edición. 1986. p. 7.

¹² WITKER VELAZQUEZ, JORGE. *Índice*, p. 8.

de cualquier origen que circulen en el territorio de las partes contratantes."

La explicación de estas bases o fundamentos esenciales del GATT que se toman en cuenta para estructurar el Tratado de Libre Comercio de Norteamérica es la siguiente:

A) **CLAUSULA DE LA NACION MAS FAVORECIDA.**- Supone que toda concesión tarifaria o privilegio mercantil que un país otorgue, a otro miembro del Acuerdo, sobre productos o líneas de productos originarios se hace extensiva ipso facto a toda la comunidad del GATT sin necesidad de negociación posterior. En esta cláusula está la base de la multilateralidad del acuerdo, con lo cual se limitan los pactos bilaterales que discriminan productos y países.

Esta disposición constituye una excepción en su aplicación cuando se constituyen zonas de libre comercio o uniones aduaneras de conformidad con las disposiciones del acuerdo a que ya hicimos mención anteriormente, pero sólo en relación con otros países extraños a la región; para sus integrantes si tiene vigencia y es muy importante en la estructura normativa del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica.

B) **LA RECIPROCIDAD.**- Implica que cada concesión o beneficio que algún miembro logra en el esquema comercial del Acuerdo debe ser compensado de alguna forma por el país beneficiario. Nada es gratuito o unilateral.

C) **LA NO DISCRIMINACION.**- Nadie puede utilizar represalias o castigos comerciales por razones raciales, políticas, religiosas o de nacionalidad.

D) **LA IGUALDAD DE LOS ESTADOS.**- El acuerdo supone que sus miembros tienen el mismo estatus al margen de su poderío económico y comercial de tal suerte que sus derechos y obligaciones deben ser ejecutados *erga omnes*.

E) **LOS ARANCELLOS Y TARIFAS.**- Los impuestos a la importación son en principio los únicos protectores de las industrias nacionales de los países del acuerdo, miembros que una vez consolidados por los miembros deben negociarse y reducirse en forma gradual y paulatina, declinando los gobiernos intervenir

vía "restricciones cuantitativas" en los intercambios mercantiles internacionales.

F) LA CLAUSULA DE TRATAMIENTO NACIONAL.- La ampliación de los mercados regulados sólo por medio de tarifas o aranceles aduaneros implica que la mercancía debe circular libremente por los territorios de las partes contratantes sin discriminación de origen o procedencia. Esto significa que una vez que la mercancía ha pagado sus respectivos impuestos en la aduana, dicho producto es reputado como de origen nacional no pudiendo ser objeto de impuestos o cargas especiales.

En el caso de la zona de libre comercio esta regla de tratamiento nacional se extiende con mayor razón a los productos de los países de la región que adopte esta modalidad de integración comercial, con lo cual deben de recibir trato del país que adquirió los mismos.

A continuación desarrollaremos el análisis de los elementos sustanciales que conforman la estructura del Tratado de Libre Comercio.²²

-OBJETIVOS DEL TRATADO. Bajo los principios esenciales del GATT (y sus excepciones) se establecen los objetivos del Tratado de Libre Comercio que estudiamos: eliminar barreras al comercio entre los tres países, promover condiciones para una competencia justa, incrementar las oportunidades de inversión, proporcionar protección adecuada a los derechos de propiedad intelectual, establecer procedimientos efectivos para la aplicación del tratado y la solución

²² Las referencias al Tratado, su estructura y principios han sido consultados en las siguientes obras:

-CADALLERO URBIALES, EMILIO, Op. Cit. supra No. 71.

-SECRETARIA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL, "Resumen del Tratado de Libre Comercio entre México, Canadá y Estados Unidos", Edición de la propia Secretaría, México, 1ª Edición, Agosto de 1992.

-SECRETARIA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL, "Tratado de Libre Comercio de América del Norte", Dos tomos, Edición de la propia Secretaría, México, sin fecha ni número de edición.

de controversias, así como fomentar la cooperación trilateral, regional y multilateral.

Un antecedente importante en la estructuración normativa del Tratado que estudiamos lo es el "acuerdo de libre comercio" ("free trade agreement" de conformidad con el nombre que adopta en el idioma inglés) celebrado entre Estados Unidos y Canadá, que entró en vigor el 1º de enero de 1989, por el cual estos dos países acuerdan una serie de reglas para dar seguridad a las relaciones comerciales que desarrollan en la zona de libre comercio formada, y que va más allá de la libre comercialización de bienes (al reducir, primero, aranceles, y luego al dejar de aplicar estos al intercambio entre las dos naciones) ya que se establecen normas en función de la participación de nacionales de ambos países en compras de gobierno, el importantísimo sector de los servicios y de las inversiones, la entrada temporal de personas en funciones de negocios, los servicios financieros, y toda la normatividad referente a la solución de disputas y a la aplicación de medidas en contra de subsidios y de cuotas compensatorias cuando se den estos casos.

-PRINCIPIOS BASICOS. Se acuerda que los países signantes del TLC lograrán los objetivos del mismo mediante el cumplimiento de los principios y reglas básicas del tratado, como las de tratamiento nacional, trato de nación más favorable entre los contratantes, la no discriminación, la eliminación progresiva de aranceles, las reglas de origen, y la transparencia en los procedimientos para la solución de controversias.

Cada nación ratifica sus respectivos derechos y obligaciones derivados del GATT y de otros convenios internacionales entre los que se incluye el Acuerdo de Libre Comercio entre Estados Unidos y Canadá.

Para efectos de interpretación en caso de conflicto, se establece que prevalecerán las disposiciones del tratado sobre las de otros convenios, aunque existen excepciones a esta regla general. Por ejemplo, las disposiciones en materia comercial de algunos convenios ambientales prevalecerán sobre el TLC, a fin de minimizar la incompatibilidad de estos convenios con el TLC, pero sólo en la medida que de una serie de opciones o alternativas que se tenga en la aplicación de dichas disposiciones se opte por la que sea más compatible con el tratado.

-DISPOSICIONES INICIALES. Se dispone como regla general la relativa a la aplicación del tratado en los diferentes niveles de Gobierno de cada país. Esta situación ha generado polémica sobre todo en el área de compras de gobierno, en donde la Federación negociará con los Estados, antes del 31 de diciembre de 1998 (artículo 1024, párrafo 3), el someter a licitación para proveedores de los tres países las compras de dichos niveles de gobierno de México, sin que esto se disponga expresamente en nuestra Constitución y disminuyendo aún más la plena autonomía que se les otorga en la Carta Magna, que se ha visto mermada de muy distintas formas.

Igualmente se definen los conceptos generales que se emplean en el tratado, a fin de asegurar uniformidad y congruencia en su aplicación por los tres países.

-REGLA DE TRATO NACIONAL. El tratado de libre comercio incorpora el principio fundamental de trato nacional del GATT, por medio del cual, como ya dijimos, los bienes importados a un país miembro del convenio provenientes de otro de ellos, no serán objeto de discriminación. Para asegurar su efectiva aplicación esta medida se extiende también a las disposiciones provinciales, estatales y de niveles inferiores de gobierno, ya que podría resultar muy fácil establecer medidas discriminatorias a través de estos entes si se les dejara fuera de las disposiciones del convenio.

Con la regla de tratamiento nacional también se dispone que cualquier mercancía que haya sido importada de alguno de los países de la zona, o miembro del GATT, no será objeto de discriminación, es decir el tratamiento debe ser equitativo o igual a los bienes producidos internamente sin detrimento de los importados del otro país. Bajo este concepto se comprende la estipulación de que los impuestos internos al comercio de bienes no podrán ser mayores para los productos importados de lo que lo son para los producidos internamente, y que las normas que protegen la calidad de producto, la salud y la seguridad nacional (barreras no arancelarias) no podrán ser más rigurosas para los bienes importados que para los bienes domésticos.

El artículo 301 del Tratado hace referencia al trato nacional manifestando lo siguiente:

"1. Cada una de las partes otorgará trato nacional a los bienes de la otra parte, de conformidad con el artículo III del Acuerdo general sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), incluidas sus notas interpretativas. Para tal efecto, el artículo III del GATT y sus notas interpretativas, o cualquier disposición equivalente de un acuerdo sucesor del que todas las partes sean

parte, se incorporan a este tratado y son parte integrante del mismo." (Las cursivas son nuestras.)

"2. Las disposiciones del párrafo 1 referentes a trato nacional significarán, respecto a un estado o provincia, un trato no menos favorable que el trato más favorable que dicho estado o provincia concede a cualesquiera bienes similares, competidores directos o sustitutos, según el caso, de la Parte de la cual sean integrantes."

De esta forma la regla de trato nacional se convierte en un importante instrumento jurídico en contra de la discriminación a los bienes o servicios de un país en específico.

-ELIMINACION DE TARIFAS O ARANCELES. Por lo que hace al comercio de bienes en el tratado se prevé la eliminación gradual de las tarifas o aranceles existentes entre los tres países en tres etapas: 1.-Inmediatamente, lo que será para la mayoría de los bienes. 2.-Un período de cinco años, y 3.-Un período de diez años. Esto se da atendiendo a las asimetrías que México tiene respecto de los otros dos países que serán contratantes (que incluso se sitúan en el grupo de los siete países más industrializados del planeta) y a la competitividad que se supone tienen nuestros bienes de exportación.

-REGLAS DE ORIGEN- Por otra parte y dado que el Tratado da la posibilidad de seguir aplicando los aranceles a la importación de bienes de otras partes del mundo distintas a la zona de libre comercio que se forma (lo que ya vimos antes), se establecen las reglas de origen para caracterizar a los productos que se considerarán nacionales de los tres países y como resultado se disponen las reglas de origen para bienes ("Rules of Origin for Goods").

Estas reglas señalan que los bienes se considerarán originarios de la región de América del Norte que se produzcan en su totalidad en los países que forman la zona. Pero para el caso de aquellos bienes que contengan materiales que no sean provenientes de la misma se les considerará como originarios siempre y cuando los materiales ajenos a la región sean transformados en cualquier país contratante. Entendiéndose por transformación aquella que debe ser suficiente para modificar su clasificación arancelaria conforme a las disposiciones del Tratado, y para el caso de ciertas industrias se exige la incorporación de un porcentaje específico de contenido regional. El tratado contiene una disposición similar a la del acuerdo entre Estados Unidos y Canadá que permite que los bienes se consideren originarios cuando se designen específicamente en la misma subpartida arancelaria que sus componentes y cumpla con el requisito de contenido regional.

Este porcentaje de contenido regional se calcula de conformidad con los métodos de valor de transacción o el costo neto. El primero se refiere al precio pagado o pagadero por un bien de conformidad con las disposiciones del Código de Valoración Aduanera del GATT, y el método de costo neto disminuye al costo total del bien, los gastos efectuados en regalías, promoción de venta, empaque y embarque, limitándose igualmente la carga financiera que se puede incluir. Este último método deberá utilizarse cuando el valor de transacción no sea aceptable de conformidad con las reglas del GATT o para algunos productos de la industria automotriz.

En el caso de los productos de ésta última industria deberá calcularse su contenido regional en base a la fórmula de costo neto que

asciende a un 62.5% para automóviles de pasajeros, camiones ligeros, motores y transmisiones para este tipo de vehículos; y a un 60% para los demás vehículos y autopartes.

En otros casos mediante una cláusula denominada de *minimis* se evita que los bienes pierdan la posibilidad de recibir trato preferencial por la sola razón de contener cantidades muy reducidas de materiales que no sean originarios de la región. De conformidad con esta cláusula, un producto que en otra modalidad no cumpliría con una regla de origen específica será considerado originario de la zona, en el caso de que el valor de los materiales ajenos a ésta no exceda del siete por ciento del precio o del costo total del bien.

-MEDIDAS TECNICAS Y DE NORMALIZACION.- Un aspecto sumamente importante es el las barreras técnicas al comercio exterior, ya que mediante ellas se establecen disposiciones que pueden constituir verdaderas barreras no arancelarias que signifiquen la adopción de medidas proteccionistas por parte de un país con lo cuál no se cumplen los objetivos del tratado.

En primer lugar en el convenio se alienta a los países contratantes a utilizar las normas internacionales que sean relevantes para el desarrollo de sus medidas sanitarias y fitosanitarias, pero no obstante lo anterior se permite a cada país adoptar medidas más estrictas que las internacionales, cuando se apoyen en resultados científicos y sean necesarias para alcanzar los niveles de protección que se considere conveniente.

De la misma forma se establece en el capítulo de medidas relativas a la normalización (que incluye normas oficiales, reglamentaciones técnicas del gobierno y a los procesos utilizados para determinar si estas medidas se cumplen) el reconocimiento de la importancia de las mismas en la promoción de la seguridad y en la protección de la vida y de la salud humana y vegetal, del medio ambiente y de los consumidores, reconociendo la conveniencia de no utilizar estas medidas como obstáculos innecesarios al comercio, y por tanto la colaboración de los miembros para mejorarlas y hacerlas compatibles con el libre comercio que se pretende en la zona.

Cada país signatario del tratado utilizará las normas internacionales como la base de sus acciones y medidas de normalización, siempre que de esta manera se cumplan los objetivos del mismo. Sin embargo, cada contratante conserva el derecho de adoptar, aplicar y hacer cumplir sus medidas de normalización para alcanzar un nivel de protección más alto que el que se lograría con base en las medidas internacionales.

A nuestro juicio esto nos parece sumamente discrecional, ya que en determinada medida se pueden imponer barreras no arancelarias a través de normas técnicas más exigentes que las internacionales, aunque en la mayoría de los casos se establece la obligación de notificar con anterioridad a los otros países miembros del tratado de la adopción o modificación de las medidas de normalización que pudieran afectar el comercio en la región.

-COMPRAS DE GOBIERNO: Mediante la aplicación de las reglas de trato nacional y de nación más favorecida para los países integrantes de la zona, el tratado abarca a las compras efectuadas por dependencias y empresas del gobierno federal (en una primera etapa y una segunda negociada con los estados) de cada uno de los países signatarios.

La aplicación del Tratado se hace a las adquisiciones de las dependencias del gobierno federal cuyo monto supere los siguientes valores (que serán actualizados a la inflación de los Estados Unidos):

50,000 dólares para bienes y servicios; y 6.5 millones de dólares para obra pública.

Igualmente la disposición concierne a las compras de empresas públicas cuyo monto exceda de los siguientes valores:

250,000 dólares para bienes y servicios; y 8 millones de dólares para obra pública.

De esta forma se abre, sobre una supuesta base de no discriminación, un segmento de las compras del sector público de los gobiernos de cada uno de los países del TLC a los proveedores de los países contratantes a fin de proporcionar bienes, servicios y construcción de obra pública en un marco más favorable aún que el del GATT.

-SERVICIOS, INVERSIÓN Y ENTRADA TEMPORAL DE PERSONAS. En esta parte del Tratado se establecen las reglas del juego en relación con las inversiones, el comercio transfronterizo de servicios, las telecomunicaciones, los servicios financieros (que por su importancia

se negociaron y se regulan aparte de los servicios en general), la política en materia de competencia, monopolios y empresas del Estado y la entrada temporal de personas de negocios.

Al igual que en el acuerdo entre Canadá y Estados Unidos se liberalizan la prestación de servicios y las inversiones de un país hacia otro de la zona, situación que es novedosa ya que antes del acuerdo mencionado no existía una reglamentación general para la liberalización de los mercados de servicios.

Se adopta en el Tratado el principio de tratamiento nacional para el aprovechamiento de los servicios, por medio del cual cada país otorgará a los prestadores de servicios de las otras naciones contratantes un trato igual que el otorgado a sus propios prestadores de servicios, en circunstancias similares; y además la regla de trato de nación más favorecida que requiere a cada país miembro a otorgar a los proveedores de servicios de los otros países, un trato no menos favorable que el otorgado a prestadores de servicios de cualquier otro país; significando con ello que no habrá discriminación entre los proveedores de los tres países.

En telecomunicaciones se dispone que las redes públicas de telecomunicaciones y los servicios de la materia estarán disponibles, en términos y condiciones razonables y no discriminatorias, para empresas e individuos que las utilicen en la realización de sus actividades; incluyendo la prestación de servicios mejorados o de valor agregado y las comunicaciones internas de las empresas en uso de las redes públicas.

En el rubro de inversiones se adopta la postura de Canadá y Estados Unidos en su acuerdo particular, en donde se estableció la necesidad de que para mantener los beneficios de la reducción de las barreras al comercio de bienes y servicios, era indispensable garantizar un ambiente de seguridad jurídica a los inversionistas. De esta manera México negocia, y se establece en el convenio comercial en estudio, la eliminación de barreras importantes a la inversión, otorgándose garantías básicas a los inversionistas de los tres países y estableciendo un mecanismo para la solución de controversias que pudieran surgir entre los inversionistas y el gobierno de un país contratante. Para efectos del Tratado el término "inversión" se define de manera amplia ya que abarca todas las formas de propiedad y participación en las empresas, a la propiedad tangible o intangible, y aquella derivada de un contrato.

En lo que se refiere a servicios financieros se conviene que cada país debe otorgar trato nacional, en función de las oportunidades para competir, a los nacionales de los otros países, así como el trato de nación más favorecida a los prestadores de servicios financieros que operen en su territorio. Esta medida de otorgar oportunidades iguales para competir adquiere vigencia cuando no se coloca en desventaja a los prestadores de servicios financieros de otro país con respecto a los nacionales.

Las disposiciones de servicios financieros se aplican a todas aquellas acciones que afecten la prestación de servicios por instituciones financieras de banca, seguros, valores y otros servicios financieros. Aunado a esto, cada país establece sus propios compromisos

específicos de liberalización, los periodos de transición para apearse a los principios acordados y algunas reservas a dichos principios.

En el caso de México, este permitirá a las empresas financieras organizadas conforme a la ley de otro país miembro del Tratado, establecer sus instituciones financieras, las que estarán sujetas a ciertos límites de mercado y ciertos requisitos durante un periodo de transición que concluirá hacia el año 2000; en donde a partir de esa fecha nuestro país podrá aplicar salvaguardas temporales en los sectores de banca y de valores.

Por lo que ve a entrada temporal de personas de negocios se especifican los compromisos, que sobre bases recíprocas, asumieron los tres países para agilizar la entrada temporal de personas nacionales de los tres países. Esta entrada temporal de personas de negocios está dada sobre la base de cinco categorías, a saber: visitantes de negocios, comerciantes, inversionistas y personal transferido dentro de una compañía; autorizándose además la entrada temporal de ciertas clases de profesionales, como abogados, contadores, diseñadores, economistas, administradores, médicos, etc., pero en este último punto se acuerdo con Estados Unidos el límite de entrada temporal de profesionales mexicanos a 5.500 personas en un periodo de transición que concluirá diez años después de que entre en vigor el Tratado.

-MONOPOLIOS Y EMPRESAS DEL ESTADO. También en el convenio se incluyen disposiciones relativas a prácticas comerciales no competitivas, públicas y privadas, y monopolios y empresas del Estado. Cada país deberá asegurarse aquí que los monopolios no se valgan de su

posición para involucrarse en prácticas contrarias a la competencia en mercados no monopolísticos en su territorio.

-PROPIEDAD INTELECTUAL. En el área de Propiedad Intelectual se establecen obligaciones derivadas de los trabajos del GATT y de las convenciones internacionales sobre la materia, donde cada país protegerá adecuada y efectivamente los derechos de propiedad intelectual con base en el principio de trato nacional, y asegurará el cumplimiento efectivo de estos derechos, definiéndose compromisos específicos sobre la protección de derechos de autor (incluidos fonogramas), patentes, marcas, derechos de las personas que obtienen variedades de vegetales, diseños industriales, secretos industriales, circuitos integrados e indicaciones geográficas.

De la misma forma se incluyen obligaciones relativas a los procedimientos judiciales para la efectiva vigencia de los derechos de propiedad intelectual incluyendo las disposiciones relativas a daños, suspensión precautoria y en general a los aspectos referidos a la legalidad de los procedimientos, así como al cumplimiento de los derechos de propiedad intelectual en la frontera, incluidas las salvaguardas para prevenir el abuso de estos.

-SOLUCION DE CONTROVERSIAS. En la parte relativa se establecen las instituciones responsables de la aplicación del Tratado, buscando asegurar su administración conjunta así como la prevención y solución de controversias derivadas de la interpretación y aplicación del convenio comercial. Para ello se preve la creación de una Comisión de Comercio integrada por funcionarios a nivel de gabinete que sean

designados por cada país, y su trabajo será llevado a cabo por funcionarios de los tres gobiernos participantes en los diversos comités y grupos de trabajo establecidos a los largo del texto del tratado Comercial, los que trabajarán por consenso para establecer sus decisiones.

Se creará un Secretariado en apoyo de la Comisión de Comercio e igualmente se crean y delimitan procedimientos efectivos y expeditos para la solución de controversias.

Se da privilegio a la conciliación como forma de resolver las controversias, pero en el caso de que esta no funcione se puede convocar a la Comisión de Comercio para que procure una solución a través de buenos oficios, mediación, conciliación u otros medios, y en el último supuesto de que no se logre llegar a un acuerdo después de la intervención de la Comisión de Comercio se procederá al establecimiento de un tribunal arbitral que ventile la controversia de conformidad con las disposiciones del Tratado. Podrá asesorar a este tribunal de arbitraje una comisión científica de peritos en cuestiones relativas al medio ambiente, normas técnicas y otros asuntos científicos pertinentes.

A pesar de el establecimiento de este tribunal de arbitraje, en el apartado de inversión se encuentran disposiciones normativas que contemplan el recurrir al arbitraje internacional para el caso de controversias entre inversionistas y países miembros de la región, situación que consideramos reviste cierto riesgo porque si no se maneja correctamente algunas situaciones de conflicto que atañen a la

capacidad soberana de un Estado pueden someterse al arbitraje internacional, cosa que es delicada desde el punto de vista del resguardo de la soberanía.

Hasta aquí la reseña sucinta de los más importantes principios y reglas que dan estructura al Tratado de Libre Comercio de América del Norte, y que hemos querido señalar en este trabajo debido a la relación causa-efecto que se presume entre la política de liberalización de flujos comerciales, financieros y de servicio de México hacia el exterior, y la política fiscal adoptada consistente en proceder a la negociación y firma de convenios internacionales en materia fiscal, a fin de brindar condiciones tributarias atractivas para los inversionistas extranjeros interesados en colocar capital en nuestro país ya sea a través de inversión extranjera directa, o en cartera por medio de valores privados y gubernamentales que otorgan un interés sumamente atractivo en relación con el se está pagando en otros mercados internacionales.¹¹

Dado que nuestro interés está en analizar la interrelación que tiene el cambio estructural modernizador de México confrontando la apertura comercial, un tratamiento más propicio para la inversión extranjera, una política económica que privilegia la competitividad internacional, y una Reforma del Estado que amplía la participación de los particulares en el proceso de desarrollo económico nacional con las medidas de política tributaria tomadas en el ámbito fiscal; entonces debemos atender a los aspectos tributarios que se contemplan en el

¹¹ Cuando en Estados Unidos o Alemania la tasa fluctúa entre el 6.5 y el 8 por ciento anualizada, en México se pagan tasas de alrededor de un 13 a un 17 por ciento anual.

Tratado de Libre Comercio de América del Norte, a fin de completar posteriormente nuestro estudio con los convenios internacionales en materia tributaria firmados por las autoridades de nuestro país con Canadá y Estados Unidos. Bajo esta línea habremos de proseguir nuestra investigación.

D.-IMPLICACIONES TRIBUTARIAS.

D. - IMPLICACIONES TRIBUTARIAS.

En lo referente a las implicaciones fiscales del Tratado de Libre Comercio, diremos que el convenio comercial en su Octava Parte, Capítulo XXI, al establecer las disposiciones finales, por lo que ve a excepciones, dispone en relación con los aspectos tributarios que los mismos se recibirán por los convenios para evitar la doble tributación que se celebren entre los países miembros.

En efecto, en el tratado se hace referencia en el artículo 2103 a ello, aludiendo a su vez a varios artículos del mismo convenio así como al artículo III del GATT. La disposición referida se estructura de la siguiente manera, y al momento de su transcripción, haremos el estudio respectivo párrafo por párrafo:

"Artículo 2103. TRIBUTACION.

"J. Salvo lo dispuesto en este artículo, ninguna disposición de este tratado se aplicará a medidas tributarias."

Una de las excepciones que se hacen al Tratado (existen las que se refieren a seguridad nacional, balanza de pagos, divulgación de información especial que se encuentra resguardada por normas legales, y las que protegen las industrias culturales del Canadá) en cuanto a su ámbito de competencia material es la que se refiere a los aspectos fiscales, dando independencia absoluta a los tres países en la conducción de su política y su normatividad tributaria.

Es importante señalar que para efectos de interpretación de este numeral, el término "medida" incluye "cualquier ley, reglamento u otras disposiciones jurídicas, así como cualquier procedimiento, requisito o práctica" según se señala en las Definiciones Generales del Capítulo II del Tratado, lo que significa que con el término "medidas tributarias" se está haciendo referencia a cualquier disposición jurídica, así como a procedimientos, requisitos o prácticas que tengan relación con los aspectos tributarios de alguna de las Partes contratantes.

Por consiguiente ninguna norma contenida en el Tratado habrá de aplicarse a medidas fiscales, con las excepciones que dispone este mismo artículo y que veremos a continuación.

"2. Nada de lo dispuesto en el presente tratado afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las partes que deriven de cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre las disposiciones de este tratado y cualquiera de estos convenios prevalecerán las disposiciones del convenio, en la medida de la incompatibilidad."

Ha sido voluntad de los países contratantes el que los aspectos fiscales que les conciernen se regulen a través de convenios tributarios independientes, que para el caso y de conformidad con el artículo 2106 del mismo tratado se definen como aquel "convenio para evitar la doble tributación u otro convenio o arreglo internacional en materia tributaria".

En función de ello, a los derechos y obligaciones en materia fiscal que se contienen en los convenios se les concede una jerarquía mayor que al Tratado de Libre Comercio, y se pacta expresamente que la

interpretación de este último, así como su aplicación, se hará en el entendido de que no se afectan las disposiciones de los tratados en materia tributaria. Pero aún así en el caso de que exista incompatibilidad entre lo que se conviene en uno y otro u otros tratados, prevalecerán las reglas que se contienen en los convenios fiscales, en la medida que sea necesaria para dar solución a la incompatibilidad presentada, dándoles con esto preeminencia sobre el Tratado de Libre Comercio.

"3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2:"

Como excepciones de la excepción, es decir a pesar de que en todo momento los convenios tributarios deberán de tener un lugar preponderante en relación con el convenio materia de comercio libre, se fijan determinadas reglas para ciertos casos en que sí se deberá tomar en cuenta el TLC en las medidas y en las políticas tributarias que los tres países independientemente o por medio de tratados bilaterales adopten.

"(a) el artículo 301, "Trato Nacional y acceso de bienes al mercado- Trato nacional", y aquellas otras disposiciones en este Tratado necesarias para hacer efectivo dicho artículo, se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que el artículo III del GATT; y"

El artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio se refiere al trato nacional que en materia de tributación y de legislación y reglamentación interiores deben de recibir los bienes de un determinado país exportados a otro.¹¹ Esto es, se fijan reglas para

¹¹ En lo referente a disposiciones en materia fiscal, dicho artículo señala lo siguiente:

que los productos importados por un país no sean gravados más que los nacionales, lo cual llevaría a una situación de discriminación en contra de los extranjeros, cosa que en este artículo del GATT se pretende evitar.

Por su parte, el artículo 301 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte haciendo referencia al "trato nacional" especifica la forma en la que debe entenderse este principio a fin de que vaya de acuerdo con el artículo III del GATT y sus notas interpretativas.¹¹

"1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afectan a la venta, oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las regulaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa o indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.

3. En lo que concierne a todo impuesto interior vigente que sea incompatible con las disposiciones del párrafo 2, pero que esté expresamente autorizado por un acuerdo comercial en vigor el 10 de abril de 1947 y en el que se consolidó el derecho de importación sobre el producto gravado, la parte contratante que aplique el impuesto podrá diferir, en lo que se refiere a dicho impuesto, la aplicación de las disposiciones del párrafo 2, hasta que pueda obtener la exención de los compromisos contraídos en virtud de dicho acuerdo comercial y recobrar así la facultad de aumentar ese derecho en la medida necesaria para compensar la supresión de la protección obtenida con dicho impuesto."

Como se ve, al consistir el párrafo 3 en una disposición transitoria que hace referencia a situaciones que ya deben haber perdido vigencia, es importante tomar en consideración exclusivamente los párrafos 1 y 2 para nuestro estudio.

¹¹ El artículo 301 del Tratado de Libre Comercio, dispone lo siguiente:

"1. Cada una de las Partes otorgará trato nacional a los bienes de otra Parte, de conformidad con el Artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), incluidas sus notas interpretativas. Para tal efecto, el Artículo III del GATT y sus notas interpretativas, o cualquier disposición equivalente de un acuerdo sucesor del que todas las Partes sean parte, se incorporan a este Tratado y son parte integrante del mismo.

Por lo que en este inciso se previene la aplicación de dicho artículo a las medidas tributarias, de conformidad con las reglas del GAIT, a fin de evitar la discriminación mencionada anteriormente.

"(b) el Artículo 314, "Trato nacional y acceso de bienes al mercado" Impuestos a la exportación", y el Artículo 604, "Energía y Petroquímica básica" se aplicarán a las medidas tributarias."

Esta otra excepción en donde si se puede aplicar el Tratado de Libre Comercio al ámbito tributario hace referencia a las exclusiones que respecto de los impuestos a la exportación se hacen en relación con bienes en lo general, y bienes energéticos o petroquímicos básicos en lo particular, para poder ser gravados en circunstancias recíprocas y de no discriminación en su exportación hacia todas las Partes contratantes, así como en el consumo interno en el País que aplique el impuesto. ¹¹

"2. Las disposiciones del párrafo 1 referentes a trato nacional significarán, respecto de un estado o provincia, un trato no menos favorable que el trato más favorable que dicho estado o provincia conceda a cualesquiera bienes similares, competidores directos o sustitutos, según el caso, de la Parte de la cual sean integrantes.

"3. Los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a las medidas enunciadas en el Anexo 301.3."

En el anexo 301.3 se detalla una larga lista de medidas que los tres países, exceptúan de la aplicación comprensiva de la regla del Tratado Nacional

¹¹ Estos artículos disponen lo siguiente:

"ARTICULO 314. Impuestos a la Exportación. (Trato nacional y acceso de bienes al mercado).

"Salvo lo dispuesto en el Anexo 314 o en el Artículo 604, ninguna de las Partes adoptará ni mantendrá impuesto o arancel o cargo alguno sobre la exportación de ningún bien a territorio de otra Parte, a menos que estos se adopten o mantengan sobre:

(a) la exportación de dicho bien a territorio de todas las otras Partes, y

(b) dicho bien, cuando este destinado al consumo interno."

"ARTICULO 604. Impuestos a la Exportación. (Energía y Petroquímica básica).

"4. Salvo lo dispuesto en el párrafo 2:"

Aquí se hace referencia a los distintos supuestos y situaciones que se presentan para el caso de que sí se tomen en cuenta las reglas del Tratado a fin de aplicarse a ciertas medidas tributarias, respetando en toda su literalidad y significado las disposiciones del párrafo 2, es decir las normas del o los convenios tributarias que existan.

Por lo tanto, las medidas tributarias que deban ajustarse a las disposiciones del Tratado de Libre Comercio sólo tienen vigencia efectiva en su aplicación, exclusivamente para el caso de que no exista un convenio tributario que abarque el supuesto de que se trate, ya que cuando exista una franca contradicción, se aplica este último convenio a fin de solucionar la oposición planteada entre ambos ordenamientos.

"(a) el artículo 1202, "Comercio transfronterizo de servicios- Trato nacional", y el Artículo 1405, "Servicios Financieros- Trato nacional", se aplicaran a medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, y a los impuestos listados en el párrafo 1 del Anexo

"Ninguna de las Partes podrá adoptar ni mantener gravamen, impuesto o cargo alguno sobre la exportación de ningún bien energético o petroquímico básico a territorio de otra Parte, a menos que dicho gravamen, impuesto o cargo se adopte o mantenga sobre:

- (a) la exportación de dicho bien a territorio de todas las otras Partes, y
- (b) dicho bien, cuando esté destinado al consumo interno."

Como podemos apreciar sólo se permite el gravar las exportaciones de bienes, y de bienes energéticos cuando de igual manera se graven para el mismo bien y hecho imponible en su exportación hacia todas las partes contratantes del Tratado y en el caso de que se destine al consumo interno.

En el Anexo 314 se hace referencia a determinadas excepciones que fija México, a manera de cláusula de salvaguarda, a fin de poder gravar la exportación de bienes alimenticios básicos (señalados en el párrafo 4 del anexo), de sus ingredientes, o sobre los bienes de los cuales dichos productos alimenticios se obtienen de este tipo de bienes; esto para el caso de que se considere necesario el que se atienda el abasto nacional en lugar del mercado extranjero.

2103.4, referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos; y"XZ

XZ Las disposiciones de dichos artículos señalan lo siguiente:

"Artículo 1202. Trato Nacional. (Comercio Transfronterizo de servicios).

"1. Cada una de las Partes otorgará a los proveedores de servicios de otra Parte un trato no menos favorable que el concedido, en circunstancias similares, a sus proveedores de servicios.

"2. El trato que otorgue una Parte de conformidad con el párrafo 1 significa, respecto a un estado o a una provincia, un trato no menos favorable que el trato más favorable que ese estado o provincia otorga, en circunstancias similares, a los proveedores de servicios de la Parte a la que pertenece.

"Artículo 1405. Trato nacional. (Servicios financieros).

"1. Cada una de las Partes otorgará a los inversionistas de otra Parte un trato no menos favorable del que otorga a sus propios inversionistas, en circunstancias similares, respecto al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación y venta u otras formas de enajenación de instituciones financieras e inversión en instituciones financieras en su territorio.

"2. Cada una de las partes otorgará a las instituciones financieras de otra Parte y a las inversiones de los inversionistas de otra Parte en instituciones financieras, un trato no menos favorable del que otorga a sus propias instituciones financieras y a las inversiones de sus propios inversionistas en instituciones financieras, en circunstancias similares, respecto al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación y venta u otras formas de enajenación de instituciones financieras e inversiones.

"3. Conforme al artículo 1404, "Comercio transfronterizo", cuando una Parte permita la prestación transfronteriza de un servicio financiero otorgará a prestadores de servicios financieros transfronterizos de otra Parte un trato no menos favorable del que otorga a sus propios prestadores de servicios financieros, en circunstancias similares, respecto a la prestación de tal servicio.

"4- El trato que una Parte está obligada a otorgar conforme a los párrafos 1 a 3 significa, respecto a una medida de cualquier estado o provincia.

(a) en el caso de un inversionista de otra Parte con una inversión en una institución financiera, de una inversión de dicho inversionista en una institución, o de una institución de dicho inversionista ubicada en un estado o provincia, un trato no menos favorable que el otorgado a un inversionista de la Parte en una institución financiera, a una inversión de dicho inversionista ubicada en ese estado o provincia, en circunstancias similares; y

(b) en cualquier otro caso, un trato no menos favorable que el más favorable otorgado a un inversionista de la Parte en una institución financiera, a su institución financiera, o a su inversión en una institución financiera, en circunstancias similares.

"Para mayor certidumbre, en el caso de un inversionista de otra Parte con inversiones en instituciones financieras o en instituciones ubicadas en más de un estado o provincia, el trato otorgado conforme al inciso (a) significa:

Como una notable aplicación del convenio comercial a medidas fiscales, para el caso de que no se contemple nada relativo en los convenios tributarios, encontramos este inciso del párrafo 4, en el que se permite la aplicación de medidas tributarias sobre el ingreso, las ganancias de capital o el capital gravable de las empresas, así como al

(c) trato al inversionista que no sea menos favorable que el más favorable otorgado a un inversionista de la Parte con una inversión ubicada en dichos estados, en circunstancias similares; y

(d) respecto a una inversión del inversionista en una institución financiera, o a una institución financiera de dicho inversionista ubicado en una estado o provincia, trato no menos favorable que el otorgado a una inversión de un inversionista de la Parte, o a una institución financiera de dicho inversionista ubicada en ese estado o provincia, en circunstancias similares.

"5. El trato de una Parte a instituciones financieras y a prestadores de servicios financieros transfronterizos de otra Parte, ya sea diferente o idéntico al otorgado a sus propias instituciones o prestadores de servicios en circunstancias similares, será congruente con los párrafos 1 a 3 si les confiere igualdad de oportunidades competitivas.

"6. El trato de una Parte confiere igualdad de oportunidades competitivas siempre y cuando no afecte desventajosamente a las instituciones financieras ni a los prestadores de servicios financieros transfronterizos de otra Parte en su capacidad para prestar servicios financieros, en comparación con la capacidad de las instituciones financieras y de los prestadores de servicios financieros de la Parte, en circunstancias similares.

"7. Las diferencias en participación de mercado, rentabilidad o tamaño, no constituyen por sí mismas una denominación de la igualdad de oportunidades competitivas, pero tales diferencias pueden ser utilizadas como un indicio sobre si el trato otorgado por una Parte confiere igualdad de oportunidades competitivas."

En este extenso artículo se establecen las reglas de trato nacional que en materia de servicios financieros tienen que observarse como parte de los principios básicos sobre los que se estructura el convenio.

En el anexo 2103.4 párrafo primero se dispone que "Para efectos del Artículo 2103 (4) (a) y (b), el impuesto listado es el impuesto al activo de conformidad con la ley del impuesto al Activo de las Empresas, de México."

Como se observa, en este anexo se menciona al impuesto al Activo establecido de acuerdo con la "Ley del Impuesto al Activo de las Empresas", lo que se presta a cierta confusión, ya que si bien el impuesto al activo está en vigor en nuestro país, la ley que lo establece cambió su inicial denominación para llamarse tan sólo "Ley del Impuesto al Activo", con lo que se deduce que si el Tratado concluyó en sus negociaciones y fue firmado en el año de 1982, para esa fecha ya se conocía el cambio de nombre a dicha ley y debió haberse asentado el correcto.

impuesto al activo referente a la adquisición o al consumo de servicios específicos.

Nos llama la atención el hecho de se haga referencia al párrafo 1 del Anexo 2103.4 a fin de que el impuesto ahí comprendido pueda entrar en las medidas tributarias a las que se puede aplicar la normatividad del Tratado, pero observamos una contradicción al respecto: en dicho párrafo se hace la mención del impuesto al activo y en el texto del inciso a) del artículo 2103 dispone "y a los impuestos listados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos" por lo que resulta extraña esta última relación ya que el objeto del impuesto al activo y su base gravable se determinan en función, precisamente, del "activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación", las personas físicas y morales que son los sujetos pasivos del impuesto, y no precisamente en lo que se refiera a la adquisición o al consumo de servicios específicos, en cuyo caso serían el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios los que México ha establecido para gravar estos hechos.

"(b) los Artículos 1102 y 1103, "Inversión- Trato nacional y Trato de Nación más favorecida"; 1202 y 1203, "Comercio Transfronterizo de Servicios- Trato nacional y Trato de nación más favorecida"; y 1405 y 1406, "Servicios Financieros- Trato nacional y Trato de nación más favorecida", se aplicarán a todas las medidas tributarias, distintas a las relativas a la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, así como a los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y aquellos impuestos señalados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, pero nada de lo dispuesto en esos artículos se aplicará:"

Los artículos de referencia señalan lo siguiente:

"Artículo 1102. Trato Nacional. (Inversión)

Este inciso hace referencia a la vigencia de todas las disposiciones comprendidas en los mencionados artículos del convenio comercial a "medidas tributarias" distintas de las que se refieren a gravar ingresos, ganancias de capital o capital gravable de las

"1. Cada una de las Partes brindará a los inversionistas de otra parte un trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a sus propios inversionistas, en lo referente al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de las inversiones.

"2. Cada una de las Partes brindará a las inversiones de inversionistas de otra Parte, trato no menos favorable que el que otorga, en circunstancias similares, a las inversiones de sus propios inversionistas en el establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de las inversiones.

"3. El trato otorgado por una Parte, de conformidad con los párrafos 1 y 2, significa, en relación con cualquier estado o provincia, un trato no menos favorable que el más favorable otorgado por ese estado o provincia, en circunstancias similares, a los inversionistas e inversiones de la Parte de la que forman parte integrante.

"4. Para mayor certeza, ninguna Parte podrá:

(a) imponer a un inversionista de otra Parte un requisito de que un nivel mínimo de participación accionaria en una empresa establecida en territorio de la Parte, esté en manos de sus nacionales, salvo que se trate de acciones nominativas para directivos o miembros fundadores de sociedades, o

(b) requerir que un inversionista de otra Parte, por razón de su nacionalidad, venda o disponga de cualquier otra manera de una inversión en territorio de una Parte."

En el artículo anterior observamos las reglas de trato nacional para el caso de inversiones que se fijan en el Tratado.

"Artículo 1103. Trato de Nación más Favorecida. (Inversiones).

"1. Cada una de las Partes brindará a los inversionistas de otra Parte, un trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a los inversionistas de otra Parte o de un País que no sea Parte, en lo referente al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de inversiones.

"2. Cada una de las Partes otorgará a las inversiones de inversionistas de otra Parte un trato no menos favorable que el que otorgue, en circunstancias similares, a las inversiones de inversionistas de otra Parte o de un país que no sea Parte, en lo referente al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de inversiones."

Los artículos 1202 y 1203, los numerales 1404 y 1405, e igualmente el párrafo 1 del Anexo 1103,4 ya fueron transcritos arriba por lo que en obvio de repeticiones no los transcribimos de nuevo.

empresas, incluyendo los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por "encima de generaciones" y el impuesto al activo, en los casos en que no se contemplen medidas específicas en un convenio tributario, o en que no exista contradicción con este último.

Esto origina la posibilidad de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) de este párrafo a las medidas tributarias, con la salvedad de que primeramente debe tomarse en cuenta lo que dispone el párrafo 2, es decir lo que establezcan los convenios tributarios.

Lo que implica que los supuestos normativos que han sido convenidos en el Tratado para los casos de inversiones, comercio transfronterizo de servicios, y servicios financieros (para los que se estipulan determinadas reglas de trato nacional y de trato de nación más favorecida) podrán aplicarse a las medidas tributarias que se consideren adecuadas por los gobiernos, (cuidando ante todo que no sean discriminatorias para los extranjeros, o para los nacionales de una Parte), pero en cualquier caso deben ser medidas tributarias diferentes de las enlistadas en el párrafo anterior.

Por otra parte, queremos entender que la frase "transferencias por encima de generaciones" se refiere a gravar aquellas transferencias que se hagan entre empresas relacionadas o asociadas sin que se genere un ingreso cierto para uno de los contribuyentes que efectúan dicha transferencia, ya que en el artículo 2107 del Tratado (Definiciones) se especifica que para los efectos del capítulo que estudiamos "transferencias" significa transacciones internacionales y

transferencias internacionales y pagos conexos", y por lo que hace a transacciones internacionales de capital la frase viene a significar "transacciones internacionales de capital según la definición en los Artículos del Convenio del Fondo".

Es importante manifestar que no se aplicará ninguno de los artículos del Tratado señalados en el inciso b de este párrafo, es decir a las reglas de trato nacional y de trato de nación más favorecida en inversiones, comercio transfronterizo, y servicios financieros, si se dan los supuestos normativos que se señalan a continuación.

"(C) a ninguna obligación de nación más favorecida respecto de los beneficios otorgados por una Parte en cumplimiento de un convenio tributario;"

Esto viene a significar que las reglas de trato nacional y de trato de nación más favorecida, fijadas en los artículos señalados en el inciso anterior quedarán sin vigencia para efectos de la no discriminación a nacionales de otra Parte, cuando se dé el caso de que acatando lo dispuesto en un convenio tributario se otorguen beneficios por una Parte ejecutando precisamente de compromisos asumidos en el mismo, ya que no pueden hacerse extensivos a la otra Parte sino en virtud de lo que disponga dicho convenio tributario.

Esto se entiende lógico porque los beneficios acordados en los tratados en materia tributaria se entienden estructurados en un mecanismo de reciprocidad que las dos partes se conceden entre sí, a no ser que se fijen especificaciones muy claras como pudiera ser la

disposición establecida en el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta con Canadá, donde en el Protocolo ambas partes acuerdan que "conforme a un Acuerdo o Convenio concluido con posterioridad a la fecha de firma del presente Convenio con un país que sea miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, México acuerde una tasa de impuesto sobre intereses o regalías, que sea menor del 15%, dicha tasa menor (que en ningún caso será inferior al 10%) se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del Artículo 11, en relación con intereses o del párrafo 2 del Artículo 12, en relación con regalías, según corresponda", por lo que si México diese un trato más favorable a cualquier otro país miembro de la OCDE, hasta una tasa no menor del 10% para el caso de intereses y regalías, se le debe conceder el mismo trato al residente en Canadá para efectos de hacer extensiva dicha rebaja en la tasa como parte de una obligación contemplada expresamente en dicho tratado en materia fiscal.

"(d) a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria vigente;"

Se incorpora en este inciso una cláusula famosa conocida como la "cláusula abuelo" en la que se dispone la protección para ciertos ordenamientos jurídicos que son anteriores en su vigencia a la aplicación del Tratado y por lo mismo no importa que sean disposiciones contrarias al texto de este último ya que por virtud de la cláusula "abuelo" gozan de plena validez para aplicarse en el territorio de una Parte.

Este inciso se establece como excepción a las bases estructurales de no discriminación contenidas en los artículos multicitados mencionados en el párrafo 4, inciso b), y por el que se dispone la plena validez y aplicación de cualquier medida tributaria en vigor que inclusive sea contradictoria o se oponga al texto del tratado comercial.

"(e) a la continuación o pronta renovación de una disposición disconforme de cualquier medida tributaria vigente;"

De la misma forma se invoca aquí una "cláusula abuelo" para permitir que no se apliquen las disposiciones de no discriminación del convenio comercial "a la continuación o pronta renovación" de una norma o reglamentación tributaria que no este de acuerdo con las reglas del Tratado.

En relación con lo anterior se dispone en consecuencia la no aplicación del inciso b) para el caso de que se quiera continuar o renovar cualquier disposición contraria de medidas tributarias en vigor.

"(f) a una reforma a una disposición disconforme de cualquier medida tributaria vigente, en tanto esa reforma no reduzca, al momento de efectuarse, su grado de conformidad con ninguno de esos artículos;"

Nuevamente encontramos reglas concernientes a la cláusula del abuelo que prevén la no aplicación de los artículos mencionados en el inciso b) en una medida tributaria en vigor (que ya vimos que puede ser cualquier ley, reglamento, o disposición jurídica, así como cualquier procedimiento, requisito o práctica en materia tributaria), que sea

contraria al Tratado y que habiendo sido reformada, no se minimice el grado de conformidad que se tenga con los artículos mencionados en el inciso b), por lo que se concluye que si habrá aplicación de estos últimos artículos si la reforma disminuye la conformidad previa que existía entre ellos.

*"(g) a ninguna medida tributaria nueva, encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa y efectiva, y que no discrimine arbitrariamente entre personas, bienes o servicios de las Partes, ni anule o menoscabe del mismo modo las ventajas otorgadas de conformidad con esos artículos, en el sentido del Anexo 2004; o"*¹³

¹³ El Anexo 2004 referente a anulación y menoscabo de beneficios, contenido en las "Disposiciones institucionales y procedimientos para la solución de controversias" señala la siguientes reglas:

"1. Las Partes podrán recurrir al mecanismo de solución de controversias de este capítulo, cuando en virtud de la aplicación de una medida que no contravenga el Tratado, consideren que se nulifican o menoscaban los beneficios que razonablemente pudieran haber esperado recibir de las siguientes disposiciones:

- "(a) Segunda Parte, "Comercio de bienes", salvo las relativas a inversión del Anexo 200-A, "Comercio e inversión en el sector automotriz", o del Capítulo VI, "Energía";
- "(b) Tercera Parte, "Barreras técnicas al comercio";
- "(c) Capítulo XII, "Comercio transfronterizo de servicios"; o
- "(d) Sexta Parte, "Propiedad intelectual".

"2. Las partes no podrán invocar:

- "(a) los incisos (a) o (b) del párrafo 1, en la medida que el beneficio derive de cualquier disposición relativa al comercio transfronterizo de servicios de la Segunda Parte; o
- "(b) los incisos (c) o (d) del párrafo 1,

en relación con las medidas sujetas a una excepción de conformidad con el Artículo 2101, "Excepciones generales".

Este anexo determina por lo tanto la conducta a seguir en el caso de que no se contravenga ninguna disposición del Tratado pero sin embargo se considere por las Partes que se han nulificado o menoscabado los beneficios que pretendían en atención a las reglas previstas por el convenio comercial.

Las reglas previstas en los artículos de que tratan estas excepciones no tendrán aplicación en aquellas medidas fiscales recién implementadas ("nuevas") que pretendán la recaudación de impuestos de una manera que sea "justa" para las Partes ("equitativa y efectiva") e igualmente que no discrimine a las personas, bienes o servicios de estas Partes, ni que se anulen o menoscaben las ventajas otorgadas de conformidad con el Anexo 2004 (cuando no se contravenga ninguna disposición del Tratado pero se considere por las Partes que se han nulificado o menoscabado los beneficios que pretendían en atención a las reglas previstas, permitiendo a ciertos sectores contemplados en el Tratado la posibilidad de ejercitar acción al respecto).

"(h) a las medidas listadas en el párrafo 2 del Anexo 2103.4."

El párrafo 2 del anexo 2103.4 establece que "para efectos del Artículo 2103 (4) (h), el impuesto listado es cualquier impuesto al consumo sobre primas de seguro que adopte México, en la medida en que ese impuesto, de ser recaudado por Canadá o por Estados Unidos, quedaría comprendido en el Artículo 2103 (4), (d), (e) o (f)."

La interpretación que se puede hacer a este anexo en su párrafo 2 consiste en que no procederá la aplicación de las reglas de trato nacional y de trato de nación más favorecida comprendidas en los rubros de inversiones, comercio transfronterizo de servicios, y servicios financieros, cuando México establezca un impuesto al consumo sobre primas de seguros, en el grado que conllevaría su recaudación por parte de Canadá o de Estados Unidos siendo un impuesto similar y que quedaría

comprendido entre las excepciones de los incisos d), e) o f) comentadas antes.

Nos llama la atención este párrafo 2 del anexo 2103.4 ya que México actualmente sí tiene un impuesto al consumo de primas de seguros que es el impuesto al valor agregado, y si bien en la fracción IX del artículo 15 de la Ley de que establece dicho impuesto se dispone una exención para "el aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes y los reaseguros, que correspondan a los seguros citados", el que no se gravan estos servicios no exenta a las demás primas de seguros que cubren otros riesgos, las que sí se encuentran gravadas.

Lo que posiblemente se pretenda con este inciso h) tal vez sea que el impuesto que se aplica actualmente, o uno nuevo que establezca nuestro país sobre primas de seguros, tenga las mismas posibilidades de ser cubierto por las cláusulas del abuelo de los incisos d) y e) o la protección establecida en el inciso f) para el caso de reformas fiscales que sean discriminatorias.

*"5. Salvo lo dispuesto en el párrafo 2 y sin perjuicio de los derechos y obligaciones de las Partes de conformidad con el párrafo 3, el Artículo 1106 (3), (4) y (5), "Inversión Requisitos de desempeño", se aplicará a las medidas tributarias."*³¹

³¹ Los párrafos mencionados señalan lo siguiente:

"Artículo 1106 Requisitos de Desempeño. (Inversiones).

"3. Ninguna de las Partes podrá condicionar la recepción de una ventaja o que se contine recibiendo la misma, en relación con una inversión en su territorio por Parte de un inversionista de un país Parte o no Parte, al cumplimiento de cualquiera de los siguientes requisitos:

En este párrafo se dispone que con excepción de lo acordado en los convenios tributarios bilaterales que se celebren entre los países contratantes, ciertas disposiciones del Tratado referidas a no exigir requisitos de desempeño a la inversión extranjera, si se aplicarán a las medidas tributarias de las Partes.

Esto porque a través de leyes y medidas fiscales se puede incidir en el comportamiento de la inversión extranjera en el país que la recibe, o en su caso limitarla y discriminarla frente a los nacionales, situación que se pretende evitar al hacer expresamente el señalamiento de que inclusive para "medidas tributarias" deberían contemplarse las disposiciones del tratado comercial.

"6- El Artículo 1110, "Inversión- Expropiación y Compensación" se aplicará a las medidas tributarias, pero ningún

"(a) adquirir, utilizar u otorgar preferencia a bienes producidos en su territorio, o a comprar bienes de productores en su territorio;

"(b) alcanzar un determinado grado o porcentaje de contenido nacional;

"(c) relacionar, en cualquier forma, el volumen o valor de las importaciones con el volumen o valor de las exportaciones, u con el monto de las entradas de divisas asociadas con dicha inversión; o

"(d) restringir las ventas en su territorio de los bienes o servicios que tal inversión produce o presta, relacionando de cualquier manera dichas ventas al volumen o valor de sus exportaciones o a las ganancias en divisas que generen

"4. Nada de lo dispuesto en el párrafo 3 se interpretará como impedimento para que una Parte condicione la recepción de una ventaja o la continuación de su recepción, en relación con una inversión en su territorio por parte de un inversionista de un país Parte o no Parte, al requisito de que se ubique la producción, preste servicios, capacite o emplee trabajadores, construya o amplíe instalaciones particulares, o lleve a cabo investigación y desarrollo, en su territorio.

"5. Los párrafos 1 y 3 no se aplican a ningún otro requisito distinto a los señalados en esos párrafos."

Por su parte el párrafo 1 hace referencia a la prohibición que tienen las Partes para imponer o hacer cumplir requisitos especiales, compromisos e iniciativas a la inversión en el territorio de una Parte que efectúe el inversionista de otra Parte, o de un país que no lo es.

inversionista podrá invocar ese artículo como fundamento de una reclamación en materia de inversión, en el sentido de los artículos 1116 y 1117, cuando se haya determinado de conformidad con este párrafo que la medida no constituye una expropiación. El inversionista turnará el asunto a las autoridades competentes señaladas en el Anexo 1104.6 para establecer si la medida no constituye expropiación al momento de hacer la notificación a que se refiere el Artículo 1119. Si las autoridades competentes no acuerdan examinar el asunto o si, habiendo acordado examinarlo no conviene en estimar que la medida no constituye una expropiación, dentro de un plazo de seis meses después de que se les haya turnado el asunto, el inversionista podrá someter la controversia a arbitraje, de conformidad con el Artículo 1120."

El texto de los artículos mencionados es el siguiente:

"Artículo 1110. Expropiación y Compensación. (Inversión).

"1. Ninguna de las Partes podrá nacionalizar ni expropiar, directa o indirectamente, una inversión de un inversionista de otra Parte en su territorio, ni adoptar ninguna medida equivalente a la expropiación o nacionalización de esa inversión (expropiación), salvo que sea:

- "(a) por causa de utilidad pública;
- "(b) sobre bases no discriminatorias;
- "(c) con apego al principio de legalidad y al Artículo 1105 (1); y
- "(d) mediante indemnización conforme a los párrafos 2 a 6.

"2. La indemnización será el equivalente al valor justo de mercado que tenga la inversión expropiada inmediatamente antes de que la medida expropiatoria se haya llevado a cabo (fecha de expropiación), y no reflejará ningún cambio en el valor debido a que la intención de expropiar se conoció con antelación a la fecha de expropiación. Los criterios de valuación incluirán el valor corriente, el valor del activo (incluyendo el valor fiscal declarado de bienes tangibles), así como otros criterios que resulten apropiados para determinar el valor justo de mercado.

"3. El pago de la indemnización se hará sin demora y será completamente liquidable

"4. En caso de que la indemnización sea pagada en la moneda de un país miembro del Grupo de los Siete, la indemnización incluirá intereses a una tasa comercial razonable para la moneda en que dicho pago se realice, a partir de la fecha de la expropiación hasta la fecha de pago.

"5. Si una parte elige pagar en una moneda distinta a la del Grupo de los Siete, la cantidad pagada no será inferior a la cantidad equivalente que por indemnización se hubiera pagado en la divisa de alguno de los países miembros del Grupo de los Siete en la fecha de expropiación y está divisa se hubiese convertido a la cotización de mercado vigente en la fecha de valuación, más los intereses que hubiese generado a una tasa comercial razonable para dicha divisa hasta la fecha del día del pago.

"6. Una vez pagada, la indemnización podrá transferirse libremente de conformidad con el Artículo 1109.

"7. Este artículo no se aplica a la expedición de licencias obligatorias otorgadas en relación a derechos de propiedad intelectual, o a la revocación, limitación o creación de dichos derechos en la medida que dicha expedición, revocación, limitación o creación sea conforme con el Capítulo XVII, "Propiedad Intelectual".

"8. Para los efectos de este artículo y para mayor claridad, no se considerará que una medida no discriminatoria de aplicación general es una medida equivalente a la expropiación de un valor de deuda o un préstamo cubiertos por este capítulo, sólo porque dicha medida imponga costos a un deudor cuyo resultado sea la falta de pago del adeudo."

"Artículo 1114. Demanda del Inversionista de una Parte, por Cuenta Propia.

"1. De conformidad con esta sección el inversionista de una Parte podrá someter a arbitraje una demanda en el sentido de que otra Parte ha violado una obligación establecida en:

"(a) la Sección A o el Artículo 1503 (2), "Empresas del Estado"; o

"(b) el párrafo 3 (a) del Artículo 1502, "Monopolios y empresas del Estado", cuando el monopolio ha actuado de manera incompatible con las obligaciones de la Parte de conformidad con la Sección A; y que el inversionista haya sufrido pérdidas o daños en virtud de la violación o a consecuencia de ella.

"2. El inversionista no podrá presentar una demanda si han transcurrido más de tres años a partir de la fecha en la cual el inversionista tuvo conocimiento por primera vez o debió haber tenido conocimiento de la presunta violación, así como de las pérdidas o daños sufridos."

"Artículo 1117. Demanda del inversionista de una Parte, en representación de una Empresa.

"1. El inversionista de una Parte, en representación de una empresa de otra Parte que sea una persona moral propiedad del inversionista o bajo su control directo o indirecto, podrá someter a arbitraje, de conformidad con esta sección, una demanda en el sentido de que la otra Parte ha violado una obligación establecida en:

"(a) la Sección A, o el Artículo 1503 (2), "Empresas del Estado" o

"(b) el Artículo 1502 (3) (a) "Monopolios y empresas del Estado", cuando el monopolio haya actuado de manera incompatible con las obligaciones de la Parte de conformidad con la Sección A, y que la empresa haya sufrido pérdidas o daños en virtud de esa violación o a consecuencia de ella.

"2. Un inversionista no podrá presentar una demanda en representación de la empresa a la que se refiere el párrafo 1, si han transcurrido más de tres años a partir de la fecha en la cual la empresa tuvo conocimiento por primera vez, o debió tener conocimiento de la presunta violación y de las pérdidas o daños sufridos.

"3. Cuando un inversionista presente una demanda de conformidad con este artículo y de manera paralela el inversionista o un inversionista que no tenga el control de una empresa, presente una demanda en los términos del Artículo 1116 como consecuencia de los mismos actos que dieron lugar a la presentación de una demanda de acuerdo con este artículo, y dos o más demandas se sometan a Arbitraje en los términos del Artículo 1120, el Tribunal establecido conforme al Artículo 1124, examinará conjuntamente dichas demandas, salvo que el Tribunal determine que los intereses de una parte contendiente se verían perjudicados.

"4. Una inversión tal como se define en este capítulo no podrá presentar una demanda conforme a esta sección."

"Artículo 1119. Notificación de la Intención de Someter la Reclamación a Arbitraje.

"El inversionista contendiente notificará por escrito a la Parte contendiente su intención de someter una reclamación a arbitraje. Cuando menos 90 días antes de que se presente formalmente la demanda, y la notificación señalará lo siguiente:

"(a) el nombre y domicilio del inversionista contendiente y cuando la demanda se haya realizado conforme al Artículo 1117, incluirá el nombre y la dirección de la empresa.

"(b) las disposiciones de este Tratado presuntamente incumplidas y cualquier otra disposición aplicable;

"(c) los hechos en que se funda la demanda; y

"(d) la reparación que se solicita y el monto aproximado de los daños reclamados."

Artículo 1120. Sometimientto de la Reclamación a Arbitraje.

"1. Salvo lo dispuesto en el Anexo 1120.1 y siempre que hayan transcurrido seis meses desde que tuvieron lugar los actos que motivan la reclamación, un inversionista contendiente podrá someter la reclamación a arbitraje de acuerdo con:

"(a) el Convenio de CIADI, siempre que tanto la Parte contendiente como la Parte del inversionista, sean Estados parte del mismo.

"(b) las Reglas del Mecanismo Complementario del CIADI, cuando la Parte Contendiente o la Parte del inversionista, pero no ambas, sean Estado parte del Convenio del CIADI, o

"(c) las Reglas de Arbitraje de UNCITRAL.

"2. Las reglas aplicables al procedimiento arbitral seguirán ese procedimiento salvo en la medida de lo modificado en esta sección."

"ANEXO 2104.6 Autoridades Competentes.

"Para efectos de este capítulo:

"autoridad competente significa:

"(a) en el caso de México, el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

"(b) en el caso de CANADA, el Assistant Deputy Minister for Tax Policy, del Department of Finance.

"(c) en el caso de Estados Unidos, el Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy), del Department of the Treasury."

Lo que se pretende en este párrafo es que el texto del Tratado de Libre Comercio, y concretamente el Artículo 1110, sean aplicados a las medidas tributarias de las Partes, sin contemplar o atender a la disposición del párrafo 2 del artículo 2103 que estamos estudiando, que hace descansar en los convenios tributarios la normatividad básica del TLC.

Esto a fin de evitar que con medidas de carácter tributario se encubra una verdadera expropiación que sea discriminatoria contra los inversionistas de otra de las Partes contratantes.

Se instrumenta un procedimiento para que cuando el inversionista extranjero considere que la medida tributaria representa una expropiación, este pueda ocurrir ante la autoridad competente del país de que se trate a fin de que examine el asunto, pero en caso de que no se realice tal examen el inversionista podrá someter la disputa a arbitraje de acuerdo con el procedimiento respectivo.

Este último párrafo de las disposiciones en materia fiscal a que hace referencia el Tratado pretende ser una protección para los inversionistas de los tres países en contra de medidas expropiatorias disfrazadas, pero la sola determinación de las autoridades en el sentido de que no se constituye una expropiación, conduce a dejar sin acción al mismo inversionista ya que no podrá hacer referencia al artículo 1110 como fuente de su reclamación.

Las anteriores disposiciones son las que específicamente hacen referencia a las implicaciones tributarias del Tratado, pero es obvio

también que el mismo convenio tiene la consecuencia inmediata al entrar en vigor de suspender el cobro de aranceles para la importación y exportación de mercancías entre los países que integran la zona de libre comercio de acuerdo a las reglas y períodos que en el Tratado se disponen.

D.1 ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL ACUERDO DE LIBRE COMERCIO ENTRE CANADA Y ESTADOS UNIDOS.

Es interesante, después de haber estudiado y desentrañado el sentido del artículo 2103 en el que se organizan las cuestiones tributarias del convenio comercial, hacer una breve referencia (a fin de considerar los aspectos comparativos) a las disposiciones que en materia fiscal establece el Acuerdo de Libre Comercio entre Canadá y los Estados Unidos, ya que este último constituye el antecedente inmediato del tratado comercial negociado y firmado por el gobierno de nuestro país.

En efecto, el Acuerdo de Libre Comercio entre Canada y Estados Unidos fue consecuencia de un proceso que tuvo como objetivo el disminuir las barreras comerciales entre ambos países, dicho proceso dio inicio el mes de marzo de 1985 y culminó el 1º de enero de 1989 con la puesta en práctica del Acuerdo de Libre Comercio entre ambos países.

En las disposiciones del Acuerdo en comento se observan tres tipos básicos de reglas que tratan de cubrir los aspectos tributarios:

1.- Aquellas que se refieren a la limitación para las partes de imponer contribuciones a la exportación de bienes. Al respecto en los artículos 408 (comercio de bienes) y 903 (bienes energéticos) disponen lo siguiente:

"Ninguna Parte podrá mantener o introducir cualquier impuesto, derecho o cargo sobre la exportación de cualquier bien al territorio de la otra Parte, a menos que dicho impuesto, derecho, o cargo sea también mantenido o introducido sobre el mismo bien cuando sea destinado para consumo doméstico."¹²

Como podemos observar esta disposición es similar y tienen los mismos efectos que la contenida en el inciso b) del párrafo 3 del artículo 2103 del Tratado de Libre Comercio, comentada ya antes.

2.- Las que protegen de la aplicación del acuerdo a nuevas medidas tributarias que se adopten por los países contratantes. En relación a ello se dispone en los artículos 1407 (servicios) y 1609 (inversión) que:

"Sujeto a lo que se dispone en el Artículo 2011, este Capítulo no podrá aplicarse a ninguna medida tributaria nueva, en el caso de que dicha medida tributaria no constituya un medio de discriminación arbitraria o injustificable entre personas de las Partes, o una restricción simulada al comercio entre las Partes por los servicios cubiertos."¹³

¹² El texto en inglés es el siguiente: "Neither Party shall maintain or introduce any tax, duty, or charge on the export of any good to the territory of the other Party, unless such tax, duty, or charge is also maintained or introduced on such good when destined for domestic consumption." En el caso del artículo 903 "bienes energéticos" hace referencia a "energy goods" siendo el texto del artículo similar en lo demás.

¹³ El texto en inglés es el siguiente: "Subject to Article 2011, this Chapter shall not apply to any new taxation measure, provided that such taxation measure does not constitute a means of arbitrary or unjustifiable discrimination between persons of the Parties, or a disguised restriction on trade in covered services between the Parties." En el caso del artículo 1609 (inversión) en lugar de hacer referencia a "servicios" hace mención de los "benefits accorded to investors" esto es de los beneficios otorgados a inversionistas, siendo iguales ambas disposiciones en todo lo demás.

Lo que se pretende con esta disposición es fijar reglas que limiten la aplicación del acuerdo a medidas tributarias nuevas, exclusivamente con el fin de evitar la discriminación para un prestador de servicios o un inversionista de una de las Partes, o que en su caso se simulen restricciones al comercio o a los beneficios otorgados, ya que si se dan estos dos últimos supuestos si se aplicarán los capítulos relativos del acuerdo a dichas medidas tributarias.

En el texto del acuerdo se pretendió incidir lo menos posible en la soberanía tributaria de las Partes, y dejar los aspectos fiscales al Convenio tributario respectivo que data de 1980.

3.- La que hace referencia a la no aplicación de las reglas y principios del acuerdo comercial y la no afectación de los derechos y obligaciones de las partes contenidos en el Convenio entre Canadá y los Estados Unidos de América respecto de los impuestos sobre la renta y el capital (con intercambio de notas) firmado en 1980. En efecto el artículo 2001 expresa que:

"Nada en este Acuerdo podrá afectar los derechos y obligaciones de las Partes establecidos en el Convenio celebrado en 1980 entre Canadá y los Estados Unidos de América respecto de los impuestos sobre la renta y el capital (con intercambio de notas), incluyendo cualquier reforma o cualquier convenio que le suceda. Los artículos XXV y XXVI del Convenio regaran exclusivamente las cuestiones relativas al Acta del Impuesto sobre la Renta de Canadá o al Código de Rentas Internas de los Estados Unidos de América".³⁴

³⁴ El texto en inglés es el siguiente: "Nothing in this Agreement shall affect the rights and obligations of the Parties under the 1980 Convention between Canada and the United States of America with respect to Taxes on Income and on Capital (with Exchange of Notes), including any amendments or any successor convention. Articles XXV and XXVI of the convention shall govern exclusively issues or matters involving the Income Tax Act of Canada or the Internal Revenue Code of the United States of America."

De lo que se desprende que el Convenio en materia tributaria prevalece junto con el Acuerdo sin afectarse entre sí, debiendo cada uno cubrir su respectiva competencia.

Esto hace entrever una notable diferencia con el texto del Tratado de Libre Comercio de América del Norte que en el párrafo 2 del artículo 2103 dispone la primacía de los convenios tributarios que se hayan firmado entre las Partes, en caso de incompatibilidad entre el tratado comercial y los convenios tributarios; esto sólo se aplica a México en relación con los Estados Unidos y Canadá, dado que el Acuerdo de Libre Comercio signado entre estos últimos países continuará aplicándose por lo que ve a las relaciones comerciales entre estas dos naciones.

Lo que hasta aquí hemos expuesto nos hace ver la necesidad de conocer y estudiar las cláusulas y disposiciones contenidas en los tratados en materia tributaria celebrados por nuestro País con Estados Unidos y Canadá, dado que estos últimos tendrán una aplicación predominante sobre el Tratado de Libre Comercio, en el caso de que exista incompatibilidad entre ambos; lo que nos lleva a recordar nuestra hipótesis de trabajo en el sentido de considerar a los convenios tributarios recientemente firmados por México, como instrumentos de política fiscal que tienen como objetivo ser la reglamentación tributaria derivada del TLC.

De ahí la importancia de entrar a conocer la postura que México siempre había sostenido al respecto de este tema, y como dicha política cambió, asumiendo que tuvo su causa en la pretendida constitución de la zona de libre comercio de Norteamérica y la apertura al exterior, lo que será analizado en el próximo capítulo de esta investigación.

CAPITULO CUARTO

**ANTECEDENTES DE LA POSTURA ADOPTADA POR
NUESTRO PAIS EN RELACION A LA
CELEBRACION DE TRATADOS EN MATERIA
IMPOSITIVA.**

**IV. - ANTECEDENTES DE LA POSTURA
ADOPTADA POR NUESTRO PAIS EN RELACION
CON LOS TRATADOS EN MATERIA
IMPOSITIVA.**

La actitud que tradicionalmente tuvo nuestro país frente a los convenios de naturaleza fiscal fue la de rechazo a celebrar este tipo de tratados. Se pensaba que nuestra soberanía fiscal se vería disminuida, pero sobre todo se temía la posibilidad de una baja sensible en la recaudación que afectara a las finanzas públicas.

Esto había sido así, porque se observó que los convenios internacionales tributarios no resultan ventajosos para aquellos países que importan capital, ya que de suyo implican limitar la potestad para imponer gravámenes sobre los ingresos que se originan en su territorio, especialmente cuando se trata de ingresos obtenidos por el empleo de capital extranjero en el país de que se trate.

Sumamente interesante resulta la opinión vertida por Dolores Beatriz Bonifaz Chapoy quien hace más de veinte años pronosticaba que

México no podía seguir negándose a firmar este tipo de convenios de la siguiente manera:

"Hasta la fecha, México se ha negado a celebrar convenios internacionales en esta materia, que favorecerían a los países contratantes de donde provinieran los capitales exportados, pero es de temerse que al incrementar sus relaciones con el exterior no pueda mantener esta posición."²⁵

Y más adelante añade:

"Por lo que toca a tratados internacionales en materia de doble tributación, nuestro país no ha celebrado ningún convenio de esa naturaleza, considerando que por las desventajas que representan para los países importadores de capital y nuestro país está en esa situación, sería lesivo para los intereses nacionales ser parte de uno de estos tratados."²⁶

De esta opinión nos interesa rescatar dos cuestiones: una consistente en que para la fecha en que fue escrita esta obra resulta relevante como manifestación de la opinión de la época en el sentido de que estos convenios favorecerían solamente a los países exportadores de capital sin aportar nada a los importadores; y la otra que radica en la proyección prospectiva de que al incrementar nuestras relaciones con distintos países del mundo México no podría mantener esta posición y que necesariamente debería celebrar estos convenios, lo cual en cierta medida así ha sido.

Con respecto a la primera opinión (de considerar desfavorables los tratados para un país importador de capitales como

²⁵ CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ, Op. Cit. Supra No. 27 p. 163. Estos comentarios datan del año de 1972 en que fue publicada la obra, pero existe la posibilidad de que sean de fecha anterior con motivo del período de tiempo que se maneja entre la redacción del libro y su publicación. El subrayado es nuestro.

²⁶ CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ, *Ibidem*, p. 196.

México) se observan ya en los tiempos que corren opiniones distintas y existe un apoyo muy favorable de distintos autores para la negociación y firma de tratados en materia tributaria.

Enrique Calvo Nicolau en relación a ello afirma que:

"Como es del conocimiento general nuestro país se había resistido sistemáticamente a la firma de este tipo de tratados con otros países por considerar que le eran más perjudiciales que benéficos al representar un sacrificio en la recaudación. No obstante lo anterior, los momentos que actualmente estamos viviendo implican la necesidad de los países de modernizar sus economías haciéndose más competitivos, atrayendo inversiones del extranjero y formando bloques económicos por señalar sólo algunos de aspectos más sobresalientes de este proceso de cambio.

"En este marco de referencia la celebración de tratados para evitar la doble tributación internacional representa un instrumento que sin duda contribuirá a esta modernización. Entre las ventajas que para México representará la firma de este tipo de tratados se encuentra sin duda la de facilitar las inversiones extranjeras a nuestro país al eliminarse o al menos reducirse las posibilidades de la doble o excesiva tributación y la de poder fiscalizar con mayor eficacia las operaciones internacionales cuando en los tratados se convenga el intercambio de información."¹¹

Para este autor los convenios representan una alternativa más que se suma a la modernización del país en todos sus ámbitos, lo cual da mayor oportunidad para atraer capitales eliminando la doble imposición y de allegarse las autoridades fiscales del país de elementos informativos a fin de fiscalizar con más eficiencia.

Por su parte Herbert Bettinger Barrios hablando del proceso de apertura de México hacia el exterior, manifiesta lo siguiente:

¹¹ CALVO NICOLAU, ENRIQUE, en "Introducción al marco jurídico de los tratados y algunas reflexiones al respecto", Op. Cit supra no. 3, p. 14.

"Circunscribir el ingreso a un territorio determinado, desconociendo el entorno en el que se desarrollan las transacciones internacionales, es tanto como no aceptar la posición de un país que busca la afluencia de capital e inversión lo que además de ser inconveniente, afectaría sensiblemente la conceptualización de lo que se denomina el ingreso universal. Si observamos nuestro entorno económico, así como nuestras pretensiones políticas y sociales nos daremos cuenta que México surge de un aislamiento con el fin de ubicarse como un país potencial para la captura de inversiones, con la intención de crear fuentes de trabajo y ubicar al mexicano ante una nueva perspectiva de nivel de vida.²¹

Y por lo que hace a la negativa de nuestro país a firmar este tipo de convenios afirma que:

"México ha sido ajeno de participar en estos tratados en virtud de que se considera que se restringen los derechos a la recaudación y se ve afectada la libertad impositiva, lo cual es un error tomando en cuenta la actualidad viviente de nuestro país, puesto que uno de los factores de encarecimiento en la recuperación del capital, es justamente el impuesto que sobre él gravita.

"No es lo mismo invertir en un país donde la recuperación de la inversión es libre de impuesto a aquel que lo grava en un porcentaje, lo que desmotiva la repatriación de aquello que un día se invirtió."²²

Igualmente considera una necesidad que nuestro país contrate estos tratados a fin de que capturemos más inversión y capital:

"La participación de México en los tratados de doble y múltiple tributación es un acto necesario, si es que nosotros queremos ubicarnos a la vanguardia de aquellas naciones captadores (sic) de capital e inversión, y dejar de un lado el triste reflejo de la limitación de nuestra soberanía en materia tributaria lo cual no es comprensible, puesto, que lo que debemos observar es el cumplimiento justo del contribuyente ante los impuestos y si ese cumplimiento se realiza con justicia en otro país, como a lo inverso pudiera suceder que esa operación

²¹ BETTINGER BARRIOS, HERBERT, en Op. Cit. SUPRA NO. 61, p. 166.

²² BETTINGER BARRIOS, HERBERT, Ibidem, p. 169.

internacional cause en México el gravamen, el acto impositivo se debe considerar satisfecho..."¹⁸⁸

Como se desprende de lo antes transcrito, este autor (cuyas opiniones tienen como fecha de referencia el año de 1990) hace ver la necesidad de que los tratados de doble imposición sean adoptados por México como una estrategia de política económica, a fin de captar más capital e inversiones y llega incluso a valorar en función de principios de justicia que si un cumplimiento fiscal se dio con justicia en un país debe tenerse por satisfecha la obligación fiscal en otro país, lo que nos lleva a recordar precisamente el argumento central que conforma la hipótesis de nuestro trabajo, manifestando que no se puede partir de un cumplimiento justo (o con justicia) a priori, por parte de determinado contribuyente por el solo hecho de que pague un impuesto, ya que debe realizarse un estudio que comprenda dicho objetivo a fin de no dar como una presunción válida el hecho de que por existir un tratado y que la contribución este de acuerdo con las leyes de determinado país, por esa sola razón deba de aceptarse como efectuada en "justicia"; ya que para ello específicamente hemos planteado la realización de este trabajo académico, a fin de verificar las condiciones de equidad bajo las que se tributa en los convenios internacionales de doble imposición.

Para el autor Carlos Sellerier Carbajal el entrar a negociar y celebrar tratados en la materia estudiada era necesario, "ya que nuestro país no podía quedar rezagado en esta materia", y agrega:

"Se requieren fuertes volúmenes de inversión y dar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros. La apertura

¹⁸⁸ BETTINGER BARRIOS, MELBERT, *Ibídem*, p. 170.

comercial de México y las negociaciones que se están llevando a cabo para un Tratado de Libre Comercio con Canadá y los Estados Unidos hacen indispensable que la política fiscal se adapte a la política económica que se está siguiendo."¹⁸¹

El escritor Sellerier agrega el elemento "seguridad jurídica para los extranjeros" a la necesidad de inversiones, conjugando ambos.

Edison Gnazzo haciendo referencia a la importancia de este tipo de tratados específicos que:

"En este momento, la celebración de tratados tributarios constituye un importante instrumento disponible para los países en desarrollo, a los fines de favorecer inversiones, promover transferencia de tecnología y asistencia técnica y combatir la evasión. Por ello, puede preverse una ampliación de la red de tratados comprensivos, por lo que los países en desarrollo deben estar técnicamente preparados para su eventual negociación."¹⁸²

Como se desprende de las opiniones anteriores existe ya un cambio de actitud que considera a los tratados para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta como algo indispensable para impulsar el desarrollo económico del país, permitiendo a los extranjeros condiciones fiscales que no les sean desfavorables con motivo de la doble imposición, como las que existen cuando ningún tratado entra en operación.

Nuestra nación había efectuado con anterioridad algunos convenios que limitadamente pretendían evitar la doble imposición internacional, y decimos limitadamente porque se constriñen únicamente

¹⁸¹ SELLERIER CARBAJAL, CARLOS, Op. Cit. SUPRA NO. 5, P. 91.

¹⁸² GNAZZO, EDISON, en Op. Cit. SUPRA NO. 5, P. 160.

a ciertos tipos o categorías de actividades por las que se obtienen ingresos, a saber:

1.- A los ingresos obtenidos de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional celebrado con Canadá en 1974.

2.- La exención del impuesto sobre la renta a los ingresos por operaciones provenientes de la operación de barcos mercantes celebrado con el Reino de los Países Bajos el año de 1985.

3.- A los ingresos que provienen de la operación de barcos matriculados y aeronaves registradas bajo las leyes mexicanas, firmado con Estados Unidos de América en 1987.

Sin embargo la disposición a celebrar convenios mas comprensivos no existía, y fue hasta 1989 y 1990 cuando nuestras autoridades fiscales optaron por estudiar y evaluar la posibilidad de celebrar tratados generales que eviten la doble imposición internacional con los países que se consideran de mas importancia para México, dado el volumen de las transacciones internacionales que se tuvieran.

En la Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el año fiscal de 1991 se observa ya una posición mas favorable de parte de nuestro gobierno para la negociación y celebracion de tratados en la materia, cuando se dice:

"Las ventajas que conlleva la celebracion de tratados para evitar la doble imposición, consisten principalmente en la

posibilidad de armonizar los sistemas impositivos entre países (sic) y en resolver la doble causación del impuesto que no es posible eliminar con medidas unilaterales. Además, este instrumento permite establecer ciertas medidas recíprocas de exención y otorga mayor certeza jurídica al inversionista. Otro de los atributos más importantes de los tratados, es que posibiliten una más eficiente administración y fiscalización de los impuestos."

De lo anterior se desprende ya una posición distinta de las autoridades fiscales mexicanas para negociar y celebrar tratados que impliquen la formación de una red comprensiva a fin de dar soluciones más efectivas para evitar la doble imposición internacional con los países con los que tenemos mayores flujos económicos y comerciales, que las exclusivamente unilaterales.

Desde 1990 nuestro gobierno empieza la negociación de estos tratados con base en el Modelo OCDE pero utilizando algunos artículos del Modelo ONU.

La evolución en este proceso arranca de fechas anteriores, ya que según Sellerier Carbajal, "México inició desde 1981 un proceso importante de adaptación de nuestra legislación en materia de impuesto sobre la renta a la técnica que se utiliza en los tratados. Así tenemos que en ese año se adoptó el criterio de residencia para establecer a los sujetos del impuesto, abandonando el criterio de nacionalidad. Asimismo se incluyeron definiciones de establecimiento permanente que son prácticamente las mismas que se contienen en los distintos modelos"¹⁸¹, con esto podemos deducir que las autoridades fiscales estaban ya encaminando un proceso paulatino para celebrar tratados, el que culminó en el presente sexenio como parte instrumental de la

¹⁸¹ SELLERIER CARBAJAL, CARLOS. Op. Cit. supra No. 5, p. 91.

política económica del mismo. Por ello solamente se hacen necesarios ajustes mínimos a nuestra legislación interna a fin de ajustarse a los tratados que se convienen con otros países, lo que se dio en la "Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal" publicada en el Diario Oficial de la Federación el lunes 120 de julio de 1992.

Con el objetivo de implementar la red de convenios a fin de que tanto los residentes en México, que realizan actividades en el exterior, como los residentes de fuera de nuestras fronteras que realizan actividades en México, gocen de un régimen tributario más adecuado hasta la fecha (abril de 1993), se han celebrado y aprobado por el Senado de nuestro país los siguientes convenios:

1.- Con Canadá, primero en la historia del país, cuyo decreto promulgatorio apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de julio de 1992.

2.- Con Suecia, cuyo decreto de promulgación se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de febrero de 1993.

3.- Con Francia, cuyo decreto de promulgación se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo de 1993.

Se han negociado ya y procedido a su firma, sin que estén aun promulgados los convenios con Italia (firmado el 8 de julio de 1991) y el que atañe a Estados Unidos, firmado en septiembre de 1992. Además se

llevan a cabo negociaciones para la celebración de convenios en este campo con Alemania, Ecuador, Bélgica, Holanda, Suiza, Japón, Corea y algunos países más.

Por otra parte también se han negociado y celebrado tratados para el intercambio de información tributaria, en donde se establecen medidas de coordinación entre las autoridades fiscales de los dos países para sostener intercambios de información tendientes a prevenir la evasión fiscal y atacar el fraude en materia tributaria; debido a que tratándose de las operaciones comerciales que se dan entre empresas localizadas en distintos países, las mismas pueden ser "ajustadas" o "arregladas" para que se dé en los países de tasas impositivas más bajas la "colocación" de las utilidades obtenidas por las mismas.

De estos acuerdos los que ya han sido aprobados por el Senado Mexicano y promulgados son los siguientes:

1.- Con Estados Unidos de América, que fue promulgado y publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de enero de 1990; y

2.- Con Canadá, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de julio de 1992.

Herbert Bettinger Barrios manifiesta que los finalidades de los últimos convenios mencionados (de intercambio de información fiscal) radican en:

"...aquéllas relacionadas con la administración y aplicación de las leyes nacionales en los Estados contratantes, incluyendo toda aquella que se requiera para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales, así como para investigación y persecución de delitos fiscales, o delitos que contravengan la administración tributaria."

"(Además de)...otras medidas para mejorar el cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria, tales como intercambio de conocimientos técnicos, el desarrollo de nuevas técnicas de auditoría (incluyendo auditorías simultáneas en investigación de delitos en sus jurisdicciones), la identificación de nuevas áreas de evasión de impuestos y estudios conjuntos en torno a dichos sectores."¹⁸⁴

Es innegable que la nueva conducción en la política económica de nuestro país a llevado a replantear ámbitos tan estratégicos para el Estado mexicano como lo es el tributario, razón por la cual se menciona por las autoridades de nuestra patria que atendiendo a las necesidades de modernizar la economía, haciéndonos más productivos y competitivos, se busca que fluyan inversiones extranjeras que impulsen la creación de empleos y la transferencia de tecnología, donde nuestra posible incorporación a la zona de libre comercio de América del Norte en 1994 (con los retos que implica de hacer frente a relaciones comerciales, industriales, tecnológicas y financieras más competitivas), exige que se busquen mecanismos nuevos que impulsen dichos procesos a través de la materia fiscal, celebrándose tratados que eviten la doble imposición; y al mismo tiempo fiscalizando y controlando con mayor cuidado y atención las operaciones internacionales a fin de que mediante el intercambio de información se luche contra la evasión y el fraude fiscal.

¹⁸⁴ BETTINGER BARRIOS, HERBERT, Op. Cit. Supra, No. 51, pp.180-181.

Es importante analizar por lo tanto si dichos objetivos se cumplen con los tratados firmados por Mexico, haciendo especial énfasis en los celebrados con Estados Unidos y Canadá, que buscan brindar incentivos fiscales; pero que al mismo tiempo no se incurra en situaciones de inequidad e injusticia con respecto a los contribuyentes nacionales.

CAPITULO CINCO

**ANALISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA ENTRE MEXICO Y
CANADA Y, MEXICO Y ESTADOS UNIDOS.**

**A.-OBSERVACIONES ACERCA DE SU NATURALEZA
JURIDICA.**

**V. - ANALISIS DE LOS CONVENIOS PARA
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ENTRE
MEXICO Y CANADA; Y MEXICO Y ESTADOS
UNIDOS.**

**A. - OBSERVACIONES ACERCA DE SU
NATURALEZA JURIDICA.**

Dado que ya hicimos mencion de los puntos mas relevantes en el estudio juridico de los tratados en lo general, convendria en este apartado hacer una breve reseña de aquellas situaciones que se aplican en lo particular a los convenios en materia tributaria, a fin de entrar de lleno en el analisis de los que corresponden a nuestra investigacion.

Retomando un poco de lo ya mencionado diremos que el crecimiento de las relaciones economicas internacionales ha originado situaciones que si bien no son nuevas dentro del ambito juridico, si se han multiplicado y revisten la necesidad de tomar medidas entre los

distintos países que forman el concierto de naciones. Uno de los problemas creados por el continuo aumento en los intercambios económicos mundiales es el de la doble imposición internacional.

Señala Juan José Perulles Bassas que "el desarrollo del comercio internacional y la facilidad de medios que posibilitan que una persona se traslade de un país a otro, dando lugar en muchos casos, a que no se pueda precisar con exactitud donde está domiciliada, originan numerosos casos de doble imposición internacional."¹⁸³

Esta doble imposición se determina, según Mauricio Fernández Cuevas, por el hecho de que "dos o más Estados pueden legalmente establecer normas que obligan a una misma persona a contribuir a sus correspondientes erarios, respecto de un mismo hecho ocurrido en un mismo lugar geográfico en el mismo momento. O bien, pueden establecer normas tributarias que obliguen a personas distintas a contribuir, respecto de un mismo hecho, a sus respectivos erarios."¹⁸⁴

Bajo un punto de vista más técnico (juridicamente hablando) nos dice el autor antes citado que los ámbitos material, personal y temporal de la norma tributaria establecida por dos o más Estados soberanos "pueden ser uno y el mismo" y ello traer por ende como consecuencia la doble tributación internacional.

¹⁸³ PERULLES BASSAS, Juan José. "Manual de Derecho Fiscal", (Parte General), Librería Bosch, Barcelona, 12 Edición, 1981, p. 21. Observando la fecha de publicación de la obra podemos concluir que aún más en nuestros tiempos se dan las situaciones descritas por el autor.

¹⁸⁴ FERNÁNDEZ CUEVAS, José Mauricio. "Derecho Fiscal", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 12 Edición, 1991, p. 711.

Distintos países, junto con sus inversionistas, preocupados por evitar o aminorar los problemas de un aumento excesivo en la carga fiscal que cubren, sumando los pagos que en cada nación se deben hacer de conformidad con los criterios de vinculación determinados por el ente soberano estatal (sujeto activo de la obligación tributaria), han buscado soluciones de tipo bilateral, es decir celebrando tratados entre los países que así lo acuerden.

Esto tiene un efecto jurídico que se materializa en la restricción de las facultades impositivas de un orden jurídico determinado, a través de medidas de exención o de acreditamiento, y mediante tratados bilaterales que hacen armónicos los sistemas tributarios de las Partes a fin de que exista coincidencia en los ámbitos de validez de la norma, en función de reglas específicas de gravación para los contratantes e igualmente mediante métodos de exención o acreditamiento que establezcan una carga fiscal uniforme para aquellos sujetos pasivos que se encuentran incluidos en los suuestos que integran la norma del tratado internacional en materia tributaria.¹⁸²

De tal manera que los tratados internacionales en materia tributaria son formal y materialmente instrumentos que conforman el orden jurídico internacional, en donde los Estados contratantes se

¹⁸² José Mauricio Fernández Cuevas (id) dice al respecto lo siguiente:

"Diferentes consideraciones sustentadas en juicios de valor de muy diversa índole... han llevado a los especialistas a proponer... (1a) celebración de tratados bilaterales (y en ciertas ocasiones multilaterales); toda vez que la doble o múltiple imposición internacional no es por se contraria a derecho, no obstante que frecuentemente es calificada en tal sentido por estaría "injusta". Consecuentemente a efecto de facilitar el flujo de capital, tecnología y servicios, las soberanías fiscales concurrentes se limitan y restringen por cualesquiera de las dos vías de referencia." (Los subrayados son nuestros).

obligan a cumplirlo de acuerdo con las disposiciones de su derecho interno, y las que son inherentes al derecho entre las Naciones. Es por ello que el principio de "pacta sunt servanda" es uno de los más importantes que conforman el derecho internacional ya que los Estados al manifestar su voluntad de celebrar, y ratificar el contenido de un convenio internacional, a partir de que éste entra en vigor quedan obligados inmediatamente a cumplir lo que en ellos se dispone. El "pacta sunt servanda" no es otra cosa que la obligatoriedad en el reconocimiento de que los tratados se celebran para cumplirse y deben ser efectivamente cumplidos.

La naturaleza jurídica de los tratados internacionales en materia tributaria reviste por lo tanto una dualidad básica: por una parte es un acto que condiciona a los países obligados a cumplir sus cláusulas, y por otra, en relación a los habitantes de un Estado, una norma de derecho interno que conforma el orden jurídico de conformidad con las disposiciones constitucionales.

Sin embargo, y de acuerdo con lo que comentamos en el capítulo primero de esta investigación¹²², debido a las características propias que reviste nuestro mecanismo constitucional de aprobación de tratados, y al rango de ley fundamental que se les otorga a los que hayan sido aprobados y estén de acuerdo con el texto constitucional, sería deseable que el órgano que legisla y estableció "las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", esto es, el Congreso de la Unión (con su conformación bicameral) participara en la aprobación de este

¹²² En el cual hicimos un extenso estudio de la naturaleza jurídica de los tratados en lo general y al que nos remitimos en obvio de repeticiones.

tipo particular de tratados, o incluso en la de todos los tratados celebrados por el Ejecutivo. Esto con la finalidad de que exista la congruencia necesaria que les dé un definitivo marco legal a aquellos convenios internacionales en los que se restringe la soberanía fiscal establecida por nuestras leyes, y que fijan incluso bases distintas de imposición para los no residentes, en aras de aliviar o dar solución al problema de cargas fiscales excesivas que genera la doble tributación internacional, pero estableciendo un marco jurídico diferente al que aprobó el Legislador.

Es esta la razón por la cual afirmamos que los tratados internacionales en materia tributaria revisten una naturaleza jurídica similar a la de los tratados en lo general, pero que los efectos muy "sui generis" que producen (al modificar, para casos de excepción perfectamente bien definidos, el orden jurídico interno) debieran ser aprobados por el Congreso de la Unión en sus dos cámaras.

Pasaremos en seguida al análisis y estudio sistemático de las disposiciones de los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta, firmados por nuestro gobierno con Canadá y Estados Unidos.

**B.-ESTRUCTURA, ORGANIZACION Y
CLASIFICACION DE LAS DISPOSICIONES DE
AMBOS CONVENIOS.**

B. - ESTRUCTURA, ORGANIZACION Y CLASIFICACION DE LAS DISPOSICIONES DE LOS CONVENIOS.

B.1. - ESTRUCTURA.

Anteriormente hicimos la breve mención de que los tratados estaban integrados bajo dos tipos de cláusulas: las *cláusulas sustantivas* (determinantes de la jurisdicción impositiva de los países de la fuente y de residencia, señalándose las categorías o rubros de ingresos comprendidos, y las condiciones y limitaciones que conforman la potestad tributaria negociada), y las *cláusulas adjetivas* que establecen los procedimientos a seguir para dar una aplicación efectiva al convenio y su interpretación, considerando las relaciones que derivan del orden jurídico internacional entre países, y aquellas de derecho interno que existen entre los Estados contratantes y sus respectivos contribuyentes.

Los convenios firmados por México parten del modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) pero incorporan algunas modalidades del modelo ONU, y para el caso del convenio con Estados Unidos se disponen ciertas reglas específicas del modelo de este país.

Como ya se dijo el principio que rige los convenios es el imposición por el país de residencia, siendo la excepción el principio de imposición por el país de la fuente o de origen de la renta.

Los casos de gravación que se dan en los convenios son los siguientes:

1. Derecho a gravar por el país de residencia.
2. La imposición en el país de la fuente es la excepción.
3. Existen casos de derecho de imposición compartida entre el país de residencia y el país de la fuente, pero con limitaciones para este último.
4. Existen situaciones en las que se da un derecho exclusivo de imposición para uno de los Estados Contratantes.

Las categorías de ingreso comprendidas en ambos tratados son las de rentas inmobiliarias, utilidades o beneficios empresariales, transportación marítima y aérea, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes, participación de consejeros, ingresos de artistas y deportistas, pensiones y anualidades, ingresos por funciones públicas, ingresos de estudiantes, otras rentas, y para el caso del celebrado con los Estados Unidos se convienen reglas relativas a los ingresos de organizaciones exentas.

A continuación desarrollaremos el análisis de los aspectos más trascendentes de los Convenios firmados por México con Canadá el ocho de abril de 1991 y publicado el diecisiete de julio de 1992 en el Diario Oficial de la Federación; y el celebrado con los Estados Unidos de América firmado el día 18 de septiembre de 1992.

En ambos tratados se establece en el Preámbulo la manifestación de voluntad de concluir un tratado que evite la doble imposición y prevenga (impida en el caso de Estados Unidos) la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

El convenio con Canadá se integra por veintinueve artículos y un protocolo muy pequeño en el cual se fija la disposición de hacer extensiva por parte de México las reducciones impositivas que conceda a países de la OCDE con los que celebre tratados en la materia para el caso de ingresos por intereses y regalías; pero el que se refiere a Estados Unidos consta de treinta y un artículos y un extenso protocolo formado por veinte párrafos en el que se puntualizan numerosas situaciones concernientes a *delimitar* las disposiciones del convenio.

A continuación el estudio sistemático acerca de la forma en que los convenios están organizados se hará con referencia a las situaciones que se desprenden de cada artículo en particular.

B.2 ORGANIZACION.

B.2.1 AMBITO SUBJETIVO DE APLICACION.

ARTICULO 1. (Ambito Subjetivo de aplicación).

-Ambos Tratados:

-Aplicación a residentes.

En el contenido del artículo 1 se dispone la aplicación del convenio a residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. La definición de residencia se establece en el artículo 4.

-Con Estados Unidos:

-Posibilidad de aplicar el convenio a nacionales.

En el tratado con Estados Unidos se expresa la salvedad de que el Convenio puede señalar otra cosa, haciéndose especialmente esta referencia por las disposiciones con que este país grava a sus ciudadanos.

-Limitaciones.

Como limitaciones del Convenio están las que se refieren a la vigencia plena de las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos, o

cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes o por cualquier otro acuerdo entre los mismos.

-Aplicación de la potestad tributaria a ciudadanos de Estados Unidos.

Se dispone en el párrafo 3 la aplicación de la potestad tributaria por parte de los Estados Unidos a sus ciudadanos ("como si el convenio no hubiera entrado en vigor"), incluyendo las siguientes salvedades al respecto: la no afectación de los beneficios concedidos por un Estado Contratante en el caso de ajuste de utilidades en empresas vinculadas, los concedidos al gravar el Estado de la fuente los beneficios de la seguridad social, otras pensiones públicas, y los alimentos; así como en los casos de reglas para la deducibilidad de organizaciones exentas de los Estados Unidos a organizaciones mexicanas; y los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con los artículos que disponen las reglas de trato fiscal a los ingresos por funciones públicas, de agentes diplomáticos y funcionarios consulares, y estudiantes, quienes no deberán ser ciudadanos o residentes permanentes legales de este Estado.

B.2.2 COMPETENCIA MATERIAL DE VALIDEZ.

ARTICULO 2. (Impuestos Comprendidos).

-Ambos Tratados:

-Aplicación a impuestos sobre la renta.

De conformidad con el modelo OCDE se determina la aplicación de los convenios a los impuestos sobre la renta que son exigibles por cada uno de los Estados contratantes.

-Que se considera como "impuestos sobre la renta".

Se considera como impuestos sobre la renta a "los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles". Esta delimitación es importante ya que las ganancias de capital derivadas de la enajenación de muebles o inmuebles en ocasiones no se pueden encontrar gravadas dentro de los impuestos sobre la renta.

En este artículo se establece el ámbito de competencia material de las normas que integran el Tratado, las cuales por sus efectos entran en relación estrecha con las normas dispuestas en las leyes impositivas internas de cada país, a las que modifican o suspenden en su aplicación.

-Aplicación a impuestos análogos.

Además se estipula la aplicación del convenio a cualquier impuesto análogo que en el futuro se establezca como añadido o sustituto a los que actualmente se contemplan. Esto le da vigencia al

convenio para el caso de modificaciones internas o adición de nuevas normas al derecho fiscal de cada país.

-Con Estados Unidos:

-Contribuciones incluidas.

Se determinan los impuestos en vigor tanto de México como de Estados Unidos que, de acuerdo a su legislación interna, están incluidos. Para el caso de nuestro país el que se encuentra comprendido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin incluir el Impuesto al Activo, que si se incluye con Canadá, y para Estados Unidos los establecidos en el Código de Rentas Internas (Internal Revenue Code) con sus excepciones, así como a los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras y los impuestos especiales a las fundaciones privadas en la medida necesaria para exentar de impuestos especiales de este país a las organizaciones mexicanas que no reciben casi todos sus recursos de personas que no sean de los Estados Unidos.

La aplicación del convenio se hará a los impuestos especiales sobre primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras, solo para el caso de que los riesgos cubiertos no se hayan reasegurado con una persona a la que no se le concedan los beneficios de cualquier convenio al que le sean aplicable dichos impuestos.

Es importante denotar que los Estados Unidos no incluyeron el impuesto al activo dentro del Tratado por que consideran que acreditar

el mismo para efectos del impuesto sobre la renta gravable de este país no es conveniente, ya que no está incluido dentro de los esquemas de reciprocidad de su política fiscal, pero sí se le considera para ciertos efectos en el Protocolo del Convenio México-Estados Unidos, como veremos más adelante.

-Con Canadá:

-Contribuciones incluidas.

Para el convenio con este país los impuestos aplicables de México son los que se establecen en la Ley del impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Activo, y por parte de Canadá los que se encuentran contenidos en el Estatuto del Impuesto sobre la Renta (Income Tax Act).

Conviene recordar que el impuesto al activo mexicano es un impuesto mínimo complementario del impuesto sobre la renta y Canadá si estuvo de acuerdo en aceptarlo dentro de los impuestos comprendidos para el tratado.

B.2.3 DEFINICIONES GENERALES Y ESPECIFICAS.

ARTICULO 3. (Definiciones Generales).

Ambos Tratados:

Con la intención de que se interpreten los convenios de la manera más estricta posible a la letra y espíritu de la manifestación de voluntad de las Partes, se establecen definiciones precisas que se aplican a la generalidad del tratado, pero igualmente a lo largo de las disposiciones del mismo se precisan definiciones que surten sus efectos para algún artículo en lo particular.

-Definiciones para la totalidad del Convenio.

Los términos definidos, cuyos efectos se extiende a la totalidad del convenio, son los siguientes:

a) "México", los Estados Unidos Mexicanos, o (de conformidad con el tratado celebrado con los Estados de Unidos de América) la definición dada en el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación que dispone que México, país y territorio nacional, se entiende "lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar patrimonial". Por su parte el artículo 43 de nuestra Constitución determina que el territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional, y las marítimas interiores; y
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional."

b) "Canadá", en sentido geográfico significa el territorio que integra dicho país.

c) "Estados Unidos", se significa por la forma como es definido en el Código de Rentas Internas de dicho país.

Es importante mencionar que según el párrafo 1 del Protocolo del tratado con este último país, para ambos Estados se comprende la plataforma continental y el subsuelo de las mares territoriales.

d) "Persona", hace la relación comprensiva de: personas físicas o morales, las sucesiones, los fideicomisos, las sociedades, las asociaciones, las compañías (en el caso del tratado con Estados Unidos) y "cualquier otra agrupación de personas".

d) "Sociedad", es cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral para efectos tributarios, pero en el caso de Canadá se agrega que "en francés, el término 'société' también significa una sociedad en los términos de la legislación canadiense".

e) "Un Estado Contratante y el otro Estado Contratante" hacen referencia a cualquier país que sea Parte de los tratados bajo el contexto de la frase: Canadá o México, y Estados Unidos o México, según sea el caso.

f) "Empresa de un Estado Contratante y empresa del otro Estado Contratante" se definen en el convenio con Estados Unidos como

"una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante". El término residente será analizado en el próximo artículo.

g) "Autoridad Competente", en el caso de México y para ambos convenios denota la competencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público; con Canadá significa el Ministerio de Renta Nacional o su representante autorizado; y con Estados Unidos hace referencia al Secretario del Tesoro o su representante autorizado.

h) "Tráfico Internacional", denota con Estados Unidos "todo transporte efectuado por un buque o aeronave", y con Canadá se especifica como "cualquier viaje de un buque o aeronave para transportar pasajeros o mercancía" (sea o no explotado o utilizado por ese residente) pero con la salvedad en ambos de que cuando dicho transporte se efectúe exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante no se le considerará como tráfico internacional.

i) "Impuesto", en el convenio con Canadá es significado como los impuestos aplicables de ambos países.

j) "Nacional" viene a denotar aquella persona física que tenga la nacionalidad de un Estado Contratante, y en el supuesto de personas morales significa toda sociedad o asociación de personas que se constituya conforme a la legislación que esté vigente en un Estado celebrante del tratado.

CRITERIO GENERAL DE INTERPRETACION: Como criterio general a efecto de interpretar el sentido de ciertos términos o expresión que no se define en los convenios, se acuerda que tendrán "a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio." Es decir se deja a la soberanía de cada país el definir términos y expresiones que sean necesarios para aplicar los tratados.

Para efectos generales de los convenios, los artículos 4 y 5 determinan el significado de dos expresiones muy importantes en la estructura y organización normativa de las disposiciones de éstos: "residente" y "establecimiento permanente", los que estudiaremos cuando se haya el análisis de dichos numerales.

Creemos conveniente que en esta parte de la investigación se sistematicen las definiciones con efectos generales para cada convenio, o las específicas o particulares para cada artículo, lo cual haremos a continuación.

DEFINICIONES GENERICAS PARA AMBOS TRATADOS (contenidas en otros artículos).

- "Bienes inmuebles": se conviene en darle el significado que se le atribuya por la *legislación impositiva* (con Canadá, pero incluyendo cualquier derecho de opción u otro similar respecto de los mismos bienes), o *el derecho interno* (en el caso del convenio con los

Estados Unidos) del Estado Contratante en el que los bienes inmuebles se encuentren situados.

Se incluyen dentro del significado "en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho Privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimiento minerales, fuentes y otros recursos naturales." No se consideran como bienes inmuebles los buques y aeronaves (y con Estados Unidos los contenedores).

- "Intereses": significa "los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo."

- "Regalías": en ambos convenios significa "las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u

otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del Artículo 6. El término 'regalías' también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos."

-Con Canadá:

"Regalías": con este país se define el término igual que con los Estados Unidos, pero además se incluyen "las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

"Base fija": para los efectos del convenio, se considerará que un residente de un Estado "tiene una base fija en el otro Estado Contratante durante cualquier período de doce meses, si el residente permanece en total en ese otro Estado más de ciento ochenta y tres días en el período mencionado". Con los Estados Unidos no se especifica una definición propia aunque se hace el señalamiento de los ciento ochenta y tres días o más en un período de doce meses.

DEFINICIONES ESPECIFICAS (contenidas en otros artículos).

Otros numerales a lo largo de ambos convenios van delimitando el sentido de ciertos términos para los efectos que se establezcan en cada artículo (o párrafo del Protocolo con Estados Unidos).

-Ambos tratados:

-"Servicios Personales": Se refiere "especialmente (a) las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como a las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores".

-Con Canadá:

-"Beneficios": En el párrafo 4, inciso a, del artículo 8 referente a "transportación marítima y aérea" se hace la precisión de que el término beneficios comprende los "beneficios netos, ingresos brutos e ingresos derivados directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional" así como los intereses "sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean incidentales a la explotación". Con esta precisión se enmarca con más detalle cuales serán las utilidades que gravará en exclusiva el Estado de la residencia.

-"Explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional por un persona": en el inciso b, del párrafo 4 del artículo 8 se indica que esta frase comprende el fletamento o

arrendamiento de buques o aeronaves, el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado y la enajenación de buques, aeronaves y equipo relacionado, siempre que las actividades anteriores sean incidentales a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, pero sin incluir "la transportación por una persona por cualquier otro medio de transporte o la prestación del servicio de alojamiento". Esta precisión es importante ya que amplia el concepto de explotación, y cuyas utilidades tendrá el derecho a gravar el Estado de la residencia.

- "Dividendos": con Canadá se adopta la definición contenida en el modelo de la OCDE que determina el significado de este término para "los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que reside la sociedad que las distribuya". Esta última precisión de incluir aquellos ingresos que se consideren de acuerdo a la legislación fiscal interna de cada país donde resida la persona moral que distribuya es importante ya se incluyen los casos de dividendos presuntos y fictos que cada orden jurídico-fiscal determina.

Con los Estados Unidos esta definición de dividendos se hace de manera muy similar aunque en otros términos.

- "Utilidades": con Canadá se identifica en el párrafo 6 del artículo 10 este término como los "beneficios o rentas atribuibles a un establecimiento permanente o a bienes inmuebles en un Estado

Contratante" así como a toda ganancia que pueda ser gravada en el mismo país de conformidad con las reglas contenidas en el convenio para ganancia de capital "después de deducir todos los impuestos, distintos del impuesto adicional" que se puede establecer sobre las utilidades que se atribuyan a un establecimiento permanente y que sean exigidos en dicho país sobre los beneficios, rentas y ganancias.

Si bien dicha definición es específicamente referida a las utilidades obtenidas por un establecimiento permanente, por bienes inmuebles o ganancias de capital, nosotros a lo largo de este trabajo de investigación identificaremos indistintamente el término "utilidades" como las que se definen en este apartado, y también como sinónimo el de *beneficios empresariales*, que consideramos es más entendible, ya que nuestro ordenamiento jurídico utiliza la expresión "utilidad" para aquellos ingresos efectivamente gravables una vez que se han efectuado las deducciones autorizadas, es decir la "utilidad fiscal".

- "Intereses": con este país se excluyen de la definición genérica de intereses arriba expuesta, las rentas obtenidas por concepto de explotación del transporte marítimo y aéreo, o por dividendos.

- "Bienes Inmuebles": para los efectos del párrafo 4 del artículo 13 referente a ganancias de capital se entienden comprendidas las acciones de una sociedad residente en el país de la fuente, "distintas de las acciones cotizadas en bolsa de valores autorizada" en dicho país, "cuyo valor provenga principalmente de bienes inmuebles

situados" en el Estado de la fuente; o un derecho a participar en una asociación, fideicomiso o sucesión que también tenga valor primordialmente por la propiedad de bienes inmuebles ubicados en el territorio del país fuente, "pero no comprende cualquier bien, distinto de bienes arrendados, en el que se desarrollen las actividades de la sociedad, asociación, fideicomiso o sucesión". De lo cual se desprende que si incluye el derecho sobre los bienes arrendados en el que desarrolle sus funciones el fideicomiso, la sociedad, asociación o sucesión.

- "Anualidades": significa "una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante la vida o durante un número de años específicos, con la obligación de hacer pagos a cambio de una adecuada y total retribución (distinta de servicios prestados), pero no incluye pagos que no sean periódicos o cualquier anualidad cuyo costo haya sido deducible para los efectos de la imposición en el Estado contratante en que se haya adquirido la misma".

- Con Estados Unidos:

- "Dividendos": con este país se atribuye al término el significado de aquellos "rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya."

En el párrafo 9 del Protocolo se conviene en la posibilidad de aplicar el derecho tributario interno de cada país, en el caso de que un pago sea considerado como dividendo, o de que se limite la deducibilidad del mismo.

--"Intereses": con este país se dispone en el párrafo 9 del Protocolo que se pueden tratar como dividendos, y de conformidad con la legislación de cada país cuando se actualice el supuesto de "que el instrumento de deuda correspondiente incluya una participación en el capital".

--"Actividad Empresarial": en el párrafo 15 inciso a) del protocolo se dispone la definición de esta frase para el caso de México, y en relación con las actividades empresariales que se atribuyan a un establecimiento permanente y con los requisitos para conceder los beneficios del tratado. Se entiende por esta expresión "la actividad realizada por medio de un establecimiento permanente como se define en la Ley del Impuesto sobre la Renta de México", que como veremos en el estudio del artículo 5 del convenio se delimita en los numerales 2 y 3 de dicha ley lo que debe y no debe entenderse por establecimiento permanente.

--"Bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante": con este país se establece, para efectos del artículo 13 del rubro de ingresos de ganancias de capital, que la expresión incluye:

- a) los bienes inmuebles definidos en el artículo 6 (ver la definición) situados en el Estado de la fuente.
- b) la participación en cualquier asociación, fideicomiso o sucesión, siempre que los activos consistan en inmuebles ubicados en el país de la fuente.
- c) las acciones o derechos similares en una sociedad u otra persona moral "que sea o se considere como un residente" del país de la fuente, con activos que tengan un valor de al menos un 50 por ciento en bienes inmuebles ubicados en dicho país.
- d) "cualquier otro derecho que permita el uso o goce de bienes inmuebles situados" en el Estado de la fuente.
- e) en el párrafo 12 del Protocolo se dispone que para el caso de que los Estados Unidos sean el país de la fuente incluirá la participación inmobiliaria de éste.

- "Anualidades": de acuerdo con el párrafo 2 del artículo 19 del tratado, esta palabra significa "una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante un número de años específicos, conforme a una obligación contraída como contraprestación a una adecuada y total retribución (distinta de la prestación de servicios)".

- "Alimentos": para los efectos del párrafo 3 del artículo 19 significa "los pagos periodicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obligatoria".

- "Manutención de menores": también para los efectos del párrafo 3 del artículo 19 significa "los pagos periodicos para la

manutención de un menor, conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obligatoria".

ARTICULO 4. (Definición de Residente).

Ambos Tratados:

En este artículo se define para los efectos de los convenios la expresión "residente de un Estado Contratante", sumamente necesario ya que delimita y da seguridad jurídica a uno de los supuestos más importantes para el derecho de imposición que están determinando los contratantes, a fin de aplicar los Tratados y resolver los casos de doble imposición que se presenten por dualidad de criterios de vinculación para gravar: el de residencia y el del país de la fuente.

-Definición.

Residente viene a significar en ambos convenios "toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

Con la disposición anterior se remite a cada legislación interna a efectos de determinar quien es o no residente de un Estado que haya celebrado el Convenio.

- Residentes en México.

En México el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación establece las reglas relativas a quienes se consideran residentes en México (territorio nacional), con las siguientes disposiciones normativas:

"Se consideran residentes en territorio nacional:

"I. A las siguientes personas físicas:

"a) Las que hayan establecido su casa-habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de ciento ochenta y tres días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

"b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

"II. A las personas morales que hayan establecido en México, la administración principal del negocio.

"Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

"Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del estado del cual son residentes."

Como se puede observar, la casa-habitación en nuestro país determina la residencia para efectos fiscales de una persona física, pero esta residencia no se considerará si en el año de calendario dicha persona permanece en otro Estado por más de ciento ochenta y tres días, ya sean consecutivos o no, y acredite haber adquirido la residencia en él; esta acreditación se hace a través de la certificación que hagan dichas autoridades de que la persona se encuentra registrada para efectos fiscales en ese país y de que ha presentado sus declaraciones respectivas.

-Casos de doble residencia.

La doble residencia de una persona física, que pudiera darse en virtud de las normas de la legislación interna de un Estado, se pretende resolver en los convenios por medio de las siguientes reglas:

-La residencia será considerada en función del país donde la persona física tenga una vivienda permanente a su disposición.

-Si la vivienda permanente de dicha persona existiera en ambos Estados la residencia se considerará con respecto al país con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, es decir su centro de intereses vitales.

-Si no es posible determinar en que Estado tiene la persona el centro de sus intereses vitales o no existiera vivienda permanente, se considerará como residente de aquel país en el que viva habitualmente.

-Si viviera habitualmente en ambos países contratantes, o inclusive en ninguno de ellos, la residencia se considerará en función del Estado del que sea nacional.

-Cualquier otro caso no previsto será resuelto de común acuerdo por las autoridades competentes de ambos Estados celebrantes.

-Con Canadá:

En el convenio con Canadá se incluye como residente de un Estado contratante "al Gobierno de este Estado, o una subdivisión política o entidad local del mismo, o cualquier agencia u organismo de dicho Gobierno, subdivisión política o entidad."

Además se dispone que la doble residencia de las personas morales debe resolverse de común acuerdo entre las autoridades competentes de ambos Estados, a fin de determinar la forma en que se aplicará el Convenio a dichas personas. Pero si no se llega a ningún acuerdo, aquella persona moral que esté en el supuesto anterior será excluida de la aplicación de los artículos que dan el derecho de imposición a un determinado Estado y el que se refiere a la no discriminación en la aplicación del tratado.

Nos llama la atención el que se deje en estado de indefensión a alguna persona moral en caso de que no se pueda resolver su doble residencia por no haber acuerdo entre las partes contratantes, lo cual a nuestro juicio puede ser impugnado de acuerdo con las leyes de procedimiento del Estado que se considere deba permitir la aplicación del convenio a dicho caso concreto.

-Con Estados Unidos:

Se fija, de conformidad con el modelo de la OCDE, como exclusión del término "residente" a las personas sujetas a imposición exclusivamente por los ingresos que obtengan procedentes de fuentes situadas en el otro Estado.

-Precisión del término.

En el protocolo se establecen las siguientes disposiciones referentes a precisar aun más el término residente:

-México admite la residencia de los ciudadanos o inmigrantes de Estados Unidos sólo cuando exista una presencia sustancial de los mismos en este último país.

-Una asociación, sucesión o fideicomiso se considera residente de un Estado cuando sus rentas sean gravadas en dicha calidad, ya sea directa o indirectamente.

-El término se aplica a los Estados celebrantes, una de sus subdivisiones, o entidades políticas.

-Casos de doble residencia.

La forma de resolver los casos que se presenten de doble residencia en personas morales es más limitativa incluso que la que se establece con Canadá, ya que dispone "que dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados Contratantes para los efectos del presente Convenio", con lo que se le deja fuera de los beneficios fiscales establecidos en el Convenio, e injustamente se le coloca en una situación de inequidad frente a otras personas morales que si pueden tener acceso a dichos beneficios por no caer en el supuesto de la doble residencia.

Lo anterior pone de manifiesto que si la doble residencia no fuera producto de la mala fe, se estaría discriminando y dejando en estado de indefensión a la persona moral, ya que es manifiesta la inequidad del caso.

-ARTICULO 5.- (Definición de Establecimiento Permanente).

-Ambos Tratados:

-Definición.

Se dispone que el significado de la expresión "establecimiento permanente" será el de "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad", y se contiene un catálogo específico de lo que debe entenderse por establecimiento permanente, comprendiendo las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, y las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Igualmente se incluyen una obra o construcción, un proyecto de instalación o montaje, y las actividades de inspección relacionadas.

-Excepciones.

Como excepciones al término establecimiento permanente se dan los casos en donde existen instalaciones que se usan o mantienen solamente como almacén, o para exposición o entrega de bienes pertenecientes a la empresa; el mantener un depósito de bienes para que

sean transformados por otra empresa; el mantener un lugar fijo de negocios exclusivamente para comprar mercancías o recoger información, hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o actividades similares con carácter preparatorio o auxiliar para la empresa residente en el otro Estado contratante.

De la misma forma no se considera como establecimiento permanente el mantener un lugar fijo de negocios por el que se pretenda solamente desarrollar las actividades anteriores, pero conservando el carácter auxiliar o preparatorio de las mismas.

-Desarrollo de actividades por medio de un representante.

Pretendiendo evitar la evasión fiscal, para el caso de que el residente en un Estado desarrolle actividades por medio de un representante con poderes que le faculten para concluir contratos en su nombre, los convenios establecen la ficción de considerar "que dicho residente tiene un establecimiento permanente en este otro Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta del residente", a menos que dichas actividades sean las de almacenamiento, exposición, publicidad, transformación por otra empresa, recoger o suministrar información, realizar investigaciones científicas o preparar la colocación de préstamos, o actividades similares.

-Establecimiento Permanente en el caso de aseguradoras.

También se considera como establecimiento permanente el que una empresa aseguradora recaude primas en el territorio del otro Estado, o asegure riesgos situados en él por medio de un representante contratado al efecto, sin que para el caso se incluyan los reaseguros.¹⁸¹

-Los comisionistas o agentes no constituyen un Establecimiento Permanente.

El hecho de que una empresa realice actividades por medio de un corredor, comisionista general o cualquier agente que preste sus servicios en forma independiente, no constituirá establecimiento permanente para la primera.

-No se considera Establecimiento Permanente en el caso de sociedades vinculadas.

Se hace la observación específica de que no se constituye ni se convierte en establecimiento permanente por "el hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera)". Esto resulta perfectamente normal ya que ambas sociedades tienen vida jurídica propia y son dos entes totalmente diferentes aunque exista vinculación entre ellos.

¹⁸¹ Carlos M. Sellerier en Op. cit. SUPRA No. 9, p. 99, manifiesta que "propiamente este supuesto está previsto en el Modelo de las Naciones Unidas y nuestra legislación no prevé en forma específica esta situación. En el Modelo de la OCDE no se considero oportuno insertar esta disposición (aunque si se prevé en los comentarios) porque depende de la situación de hecho y de derecho existente entre los Estados contratantes."

En la legislación interna de México, y concretamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta en los artículos 2 y 3 se han adoptado las disposiciones del modelo OCDE en cuanto a definir lo que es un establecimiento permanente.¹¹⁸

118 En los artículos de referencia se dispone lo siguiente:

"Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

"No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, se considerará que existe establecimiento permanente o base fija de un residente en el extranjero, en relación a todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga un lugar de negocios en territorio nacional, y esté en alguno de los siguientes supuestos:

"I. Ejercer poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3, o a la prestación de servicios personales independientes, salvo que en este último caso se trate de poderes para celebrar contratos tendientes a la realización de actividades que tengan naturaleza previa o auxiliar.

"II. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

"III. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.

"IV. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.

"V. Ejercer actividades que económicamente corresponden a las del residente en el extranjero y no a las que correspondieran de actuar de manera independiente.

"VI. Tenga remuneraciones garantizadas independientemente del resultado de sus actividades.

"En los contratos de asociación en participación se considera que existe establecimiento permanente para el asociado residente en el extranjero cuando el asociante, sea o no residente en México, desarrolle sus actividades en lo que sería establecimiento permanente si fuera residente en el extranjero.

"Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de 12 meses.

"Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país, de asociaciones o de sociedades civiles residentes en el extranjero, a través de las cuales se

-Con Canadá:

-Requisitos de tiempo para considerar un Establecimiento Permanente.

Con este país se fija el requisito de que la obra, construcción o las actividades de inspección duren un período superior a seis meses.

Otra diferencia en el convenio con Canadá radica en que no se considera como representante independiente y por ende se constituye un establecimiento permanente "cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal residente".

-Con Estados Unidos:

-Otras actividades que se consideran Establecimiento Permanente.

En el tratado con este país se agregan como establecimiento permanente las instalaciones o plataformas de perforación, los barcos

presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes."

En el artículo 3 se catalogan aquellas actividades en las cuales no se considera la existencia de un establecimiento permanente, las que son similares a las contenidas en los convenios y que fueron reseñadas en la investigación, con excepción de la fracción V que a continuación transcribimos.

"V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país."

utilizados a la exploración o explotación de recursos naturales y las actividades de supervisión relacionadas con dichas actividades.

-Los Establecimientos Permanentes si pagarán el impuesto al activo de México.

Se establece en el párrafo 3 del Protocolo del tratado que los establecimientos permanentes y las empresas propiedad de residentes de Estados Unidos si deberán pagar el impuesto al activo de México, exceptuando a los demás residentes de los Estados Unidos del pago de dicho impuesto con salvedad de los activos formados por bienes inmuebles y equipo industrial, comercial o científico, de los cuales se obtengan ingresos por arrendamiento inmobiliario o regalías respectivamente; los que si pagarán también el impuesto al activo, pero les será concedido un crédito igual al impuesto sobre la renta correspondiente para que se obtenga el efecto final de que no se les grave con esta contribución más que formalmente (teniendo la autoridad el control correspondiente).

-Se considera como Establecimiento Permanente a ciertos representantes.

Con esta nación se incluye también la norma de considerar como establecimiento permanente, cuando a pesar de no tener poderes para celebrar contratos en nombre del residente en el extranjero, el representante "procesa habitualmente en el primer Estado, por cuenta de la empresa bienes o mercancías mantenidas en este Estado por esta empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando

activos proporcionados, directa o indirectamente, por esta empresa o cualquier empresa asociada."

Para que no surja la figura de un establecimiento permanente cuando se realizan actividades por medio de un representante independiente se exige que no exista vinculación entre ambas partes a fin de que "no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes."

Esta figura del establecimiento permanente es de vital importancia para efectos del tratamiento a los ingresos obtenidos por un residente en el extranjero, y para considerar las deducciones a que se le autoriza, por lo que más adelante veremos el régimen fiscal que conforme a los tratados le es aplicable.

B.2.4 TRATAMIENTO FISCAL PARA LOS DISTINTOS TIPOS DE INGRESO.

ARTICULO 6.- (Rentas Inmobiliarias).¹¹¹

¹¹¹ La Ley del Impuesto sobre la Renta de nuestro País, en el título V regula las obligaciones formales y sustantivas que corresponden por este impuesto a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, determinando en el artículo 144 quienes son sujetos del impuesto y la forma en que deben cumplir con sus obligaciones, a saber este artículo dispone lo siguiente:

"Artículo 144. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de los artículos 64, 64-A, 65 y 66, provenientes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando te- éndolo, los ingresos no sean atribuibles a éstos. Se considera que

A partir del artículo 6 de ambos convenios se dispone la forma en que serán gravados los distintos tipos o categorías de ingresos conforme a las normas negociadas entre ambos países.

forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

"Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto a que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título.

"Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.

"Cuando en los términos de este Título este previsto que el impuesto se pague mediante retención y la contraprestación no se hubiere efectuado en la fecha de su exigibilidad, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación.

"El impuesto que corresponda pagar en los términos de este Título, a excepción de lo señalado en el artículo 161 de esta Ley, se considerará como definitivo y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

"No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de este Título cuando se trate de ingresos que deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos estén exentos del impuesto sobre la renta en dicho país y se registren para tal ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

El artículo 161 hace mención de los casos en los que se considera como pago provisional el impuesto pagado, ya sea que la persona física haya adquirido la residencia en el país (calculando el impuesto entonces conforme al título IV), o que se constituya establecimiento permanente (en cuyo caso se calcula de conformidad con los títulos II o IV de la ley).

Este tipo de ingreso en particular (rentas derivadas de inmuebles) se encuentra gravado en nuestra ley en el artículo 143, en donde se considera como fuente de riqueza en territorio nacional cuando en el país está ubicado los bienes inmuebles por los que se obtienen ingresos, al otorgar el uso o goce temporal.

La norma fiscal señala igualmente que "también se considerarán ingresos de los que se refiere este artículo a las contraprestaciones que obtiene un residente en el extranjero por conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país, aun cuando dichas contraprestaciones se deriven de la enajenación o cesión de los derechos mencionados."

La tasa de impuesto sobre la renta es del 21% sobre el ingreso obtenido sin deducción alguna, y para el caso de arrendamiento de carros de ferrocarril la tasa es del 5%, estando obligado a retener las cantidades líquidas que resulten las personas que efectúan los pagos.

-Imposición por el Estado de la Fuente.

La primera categoría que se establece es la de rentas inmobiliarias (de bienes raíces para el caso). En este numeral los ingresos se encuentran sujetos a imposición por el Estado donde se encuentre la fuente de riqueza (incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas).

-Otros ingresos con derecho a ser gravados por el Estado de la fuente.

Se incluyen en el derecho a gravar por el Estado de la fuente los ingresos que se obtengan por el uso directo, arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

También se da el derecho a gravar del país fuente por los ingresos derivados de bienes inmuebles utilizados para desarrollar actividades empresariales, y de aquellos utilizados para la prestación de trabajos independientes.

-Con Canadá:

Se fija el derecho de imposición para el Estado de la fuente por la renta obtenida en concepto de enajenación de un bien inmueble.

-Con Estados Unidos:

-Caso en que los residentes de E.U. pagan impuesto al activo.

En el párrafo 3 del Protocolo del convenio se dispone que si podrá gravarse a los residentes de Estados Unidos con el impuesto al activo por los activos que sean bienes inmuebles y que se proporcionen a un residente en México para su uso o goce, pero en este caso se concederá por parte de nuestro país "un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, a las rentas brutas (si las hubiere), (...) aún cuando el residente de los Estados Unidos opte por ser sometido a imposición sobre una base neta, (...) siempre que menos del 50 por ciento de las rentas brutas del residente de los Estados Unidos provenientes de dichos activos, se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses) con personas que no sean residentes de los Estados Unidos."

-Opción de cálculo a partir de una base neta.

La referencia anterior a una "base neta" es porque se permite como opción (que una vez tomada, es obligatoria para todos los ejercicios fiscales subsecuentes, hasta en tanto no medie autorización de la autoridad competente), la posibilidad de calcular el impuesto por los ingresos obtenidos de propiedad inmueble situada en el otro Estado Contratante sobre una base neta (es decir con deducciones) "como si dicha renta fuera atribuible a un establecimiento permanente" del otro Estado".

Esta opción no existe con Canadá y permite realizar la deducción de todos aquellos gastos necesarios para obtener el ingreso que estén autorizados en la legislación interna del país donde se encuentre situado el bien inmueble.

-ARTICULO 7.- (Beneficios empresariales).

-Ambos Tratados:

-Derecho de imposición al Estado de la Residencia.

Se indica que las utilidades de una empresa de un Estado celebrante del convenio solamente pueden estar gravadas por el Estado de residencia, con excepción de que dicha empresa haya realizado sus actividades en el otro Estado a través de un establecimiento permanente.

-Las utilidades de un Establecimiento Permanente son gravadas por el Estado de la fuente.

En este último supuesto, si se han realizado actividades por conducto de este establecimiento, las utilidades gravables sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente en la medida en que dichas utilidades se atribuyan al establecimiento permanente o a ventas en el Estado de la fuente "de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar" al de aquellos que se venden a través de este.

Las utilidades obtenidas por las ventas antes mencionadas no serán gravadas por el Estado de la fuente si la empresa comprueba que las ventas se han hecho sin el objetivo de obtener los beneficios concedidos por los tratados.

-Atribución de utilidades propias de un Establecimiento Permanente.

Se atribuyen al establecimiento permanente las utilidades obtenidas en carácter propio (es decir las que hubiera podido obtener sin la dependencia con la empresa del extranjero).

-Posibilidad de deducir gastos del Establecimiento Permanente.

Se permite igualmente la deducción de ciertos gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente (comprendiendo los gastos de dirección y los generales de administración) efectuados en el lugar de residencia del establecimiento como en otra parte.

-Deducciones no permitidas.

Pero en ambos casos se prohíbe, a fin de evitar la evasión fiscal y limitar la elusión tributaria, la deducibilidad de todo tipo de pagos o remesas (que no sean hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la sociedad o a alguna de sus otras sucursales, aun así sea "a título de regalías, honorarios, a pagos análogos a cambio del derecho a utilizar patentes u otros

derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de un banco, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente".¹¹¹

-No son utilidades del Establecimiento Permanente cuando se obtienen como comisionista en compras.

No se considerarán para efectos de este artículo como utilidades aquellas en las que el establecimiento permanente es comisionista en las compras de la empresa de la cual depende.

-Consistencia en el cálculo de los beneficios o pérdidas del Establecimiento Permanente.

Se dispone que la forma de calcular los beneficios o pérdidas por las actividades del establecimiento permanente será congruente con el principio de consistencia fiscal, a fin de calcularlos "cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma". Con esta disposición se pretende que no se usen los métodos de cálculo de las utilidades o pérdidas que tenga

¹¹¹ En el artículo 23 de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta es donde se contempla esta disposición, ya que siguiendo los lineamientos del Modelo de Convenio Tributario de la ONU, nuestra norma fiscal dispone que "no serán deducibles las reventas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas reventas se hayan a título de regalías, honorarios, o pagos similares a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente." Sin embargo si se permite su concordancia con el Modelo OCDE si se permiten las deducciones que correspondan a las actividades efectuadas por el establecimiento permanente "ya sea las erizadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se profirataen con la oficina central o sus establecimientos y alguno de ellos se encuentre en el extranjero, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y su Reglamento."

el establecimiento al arbitrio propio y conforme sus intereses económicos, sino que se siga un orden al respecto (consistencia fiscal).

-Independencia de los artículos del Tratado.

Por último se establece la independencia de las normas de los tratados, para el caso de que las utilidades obtenidas estén comprendidas en otro tipo de ingreso de los convenios, las que no se verán afectadas por lo dispuesto en este artículo 7.

-Con Estados Unidos:

-Aplicación del Impuesto al Activo.

Se dispone en el párrafo 3 del Protocolo la aplicación del impuesto al activo de México a los residentes de los Estados Unidos que obtengan ingresos por actividades empresariales comprendidos en el artículo 7 del tratado.

-Aplicación del Derecho Interno.

Se permite igualmente en el párrafo 4 del Protocolo la aplicación del derecho interno de un Estado Contratante para determinar presuntivamente utilidades, o restringir deducciones (por parte de México) de un establecimiento permanente, siempre que la determinación de utilidades este de conformidad con las disposiciones del artículo 7 del convenio.

-Deducciones autorizadas para el caso de un Establecimiento Permanente.

En el párrafo 5 del Protocolo se hace una precisión de las deducciones autorizadas comprendiendo "una distribución razonable de los gastos de investigación y desarrollo, intereses y otros gastos" que se hayan hecho para la realización de los fines de la empresa como un todo con independencia del lugar en que se hagan, pero sólo en la medida en que no se dedujeran anteriormente por la empresa o se hayan autorizado como deducciones al establecimiento permanente.

Cuando el derecho interno de un país limite la deducibilidad de ciertos dividendos o requiere que un pago se considere como dividendo, se podrán aplicar por el Estado correspondiente las normas contenidas en dicha legislación interna (párrafo 9 del Protocolo). Esto puede darse en nuestra legislación con los dividendos fictos contenidos en algunas disposiciones del artículo 120 de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta.¹¹¹

-ARTICULO B.- (Transportacion Maritima y Aerea.)¹¹²

¹¹¹ Que son los supuestos normativos contenidos en las fracciones III a VII del mencionado artículo.

¹¹² El artículo 33 párrafo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México dispone en relación con esto que "los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 22 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada, considerando el último ejercicio terminado de la empresa."

Como se observa, no incluye esta disposición la mención relativa al transporte marítimo por lo cual queda fuera de la posibilidad de deducir la parte proporcional del gasto promedio.

-Derecho de imposición por el Estado de la Residencia.

En los ingresos obtenidos por esta actividad se da el derecho exclusivo de imposición al Estado donde reside la persona que realiza la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional (en el apartado de definiciones se delimita lo que debe entenderse como "tráfico internacional", tal como ya hemos visto). Conviene mencionar que en ambos tratados se omite la mención que en el convenio modelo de la OCDE se hace a "la sede de dirección efectiva" (que por este motivo define el lugar para considerar la residencia) y se cambia a su vez por el de "residencia" en sentido genérico de la empresa o persona, siéndole entonces aplicable las reglas de residencia del artículo 4.

Las utilidades obtenidas por una empresa de transportación marítima o aérea serán gravadas por el Estado de la Residencia, cuando dichos ingresos procedan de "la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación".

-Vigencia de los Tratados anteriores.

Es importante señalar que nuestro país celebró tratados para evitar la doble imposición sobre los ingresos provenientes de barcos y aeronaves con Canadá en 1974 y con los Estados Unidos de América en 1989, y en materia de barcos con los Países Bajos en 1985.

Los convenios anteriores celebrados con Canadá y los Estados Unidos por disposición expresa de los tratados que estudiamos (en el primer caso el párrafo 2 del artículo 28 y en el segundo en el párrafo

3 del artículo 27) dejarán de surtir sus efectos en la fecha de entrada en vigor de éstos (cosa que ya ocurrió en el celebrado con Canadá, surtiendo sus efectos a partir del 1º de enero del año de 1993), por lo que con este país ya quedó sin vigencia el primer convenio mencionado. Por lo que hace al celebrado con los Estados Unidos esté aún continúa en vigor, hasta en tanto no entre a surtir sus efectos el tratado general (válido para todas las clases de ingreso).

Es conveniente mencionar que si la persona o empresa que explota las embarcaciones marítimas o aéreas, hiciera dicha explotación a través de un establecimiento permanente, sus utilidades serían gravadas por conducto de esta figura jurídica.

-Con Canadá:

-Caso especial con derecho a gravar por el Estado de la fuente.

Con este país se especifica en el tratado, que el Estado de la fuente tiene la facultad de someter a imposición las utilidades que deriven de la explotación del transporte aéreo o marítimo siempre y cuando el tráfico se haga entre puntos ubicados en el mismo Estado. Esta facultad de gravar por parte del Estado de la fuente queda implícita en el convenio con Estados Unidos, ya que en el artículo 3 de definiciones generales (a pesar de que es parecido al convenio con Canadá donde sí se especifica esto) se expresa la salvedad de que "cuando dicho transporte se efectúe exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante" se le considerará como

"tráfico internacional", por lo que pudiera entonces ser sometido el ingreso a imposición en el Estado de la fuente.

-Con Estados Unidos:

-No gravación con el Impuesto al Activo de México.

En el párrafo 6 del Protocolo se determina que no se gravará con el impuesto al activo a los residentes de Estados Unidos "por los activos utilizados en la obtención de tales beneficios", cuando las utilidades obtenidas en México no puedan gravarse por nuestro país, sino por el Estado donde reside la persona que efectúa la explotación de buques o aeronaves. Esto a simple vista parece lógico ya que si México no tiene el derecho de imposición en renta, entonces tampoco debería aplicarse el Impuesto al Activo; lo que da más ventajas a los extranjeros en detrimento de los mexicanos.

-Ingresos obtenidos por arrendamiento.

En este artículo se delimitan técnicamente los ingresos, utilidades o beneficios que se consideran incluidos en la explotación de buques o aeronaves, contemplando al efecto "los beneficios procedentes del arrendamiento sobre una base de nave completa" e igualmente "los beneficios derivados del arrendamiento sobre una base de nave vacía de buques y aeronaves, cuando dichos buques o aeronaves sean operados en tráfico internacional por el arrendatario y dichos beneficios sean accesorios" a los que se obtienen por la mera explotación de dichos bienes.

-Derecho de gravación en el caso de contenedores.

En este convenio y artículo específico se establece además el derecho exclusivo de imposición del Estado de residencia por el uso o goce, y pagos por demora, de contenedores "(comprendiendo los remolques, las barcasas y el equipo relacionado para el transporte de contenedores)".

-ARTICULO 9.- (Empresas Asociadas).¹¹¹

Con este artículo la norma jurídica del tratado se avoca a regular las cuestiones relativas a los precios de transferencia entre empresas asociadas, ya que es común que muchas medidas de elusión y de evasión tributarias sean tomadas en el contexto de la vinculación (directa o indirecta) existente entre empresas de un país y de otro.¹¹¹

-Ambos Tratados:

-Características de la vinculación.

¹¹¹ La Ley del Impuesto sobre la Renta de nuestro país contempla diversos supuestos en relación a los precios (o transacciones) de transferencia entre empresas vinculadas, estableciendo la facultad de las autoridades fiscales para determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como la cantidad que corresponda a la contraprestación en otra clase de operaciones, cuando se trate de importación o exportación de bienes o servicios, o de pagos al extranjero en general. Estas disposiciones se encuentran contenidas en los artículos 64, 64-A, 65 y 66 de dicha ley.

¹¹¹ Enrique Ramírez Villegas, en la obra citada en el número 5, p. 103, señala que "este artículo regula los ajustes fiscales que deben efectuarse cuando una empresa residente en un Estado Contratante participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa situada en el otro Estado Contratante, o cuando ambas empresas son controladas o dirigidas por un mismo grupo de personas y las transacciones celebradas entre las dos empresas no se realizan en las mismas condiciones como si fueran empresas independientes".

Las características de vinculación entre personas o empresas asociadas están dadas por el hecho de que "una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control, o el capital de una empresa del otro Estado Contratante" (control entre empresas); o que "unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante" (control de ambas empresas a través de un tercero); siendo en ambos casos totalmente nula la independencia en sus relaciones comerciales y financieras.

-Caso de derecho a gravar por el Estado de la residencia.

En razón de que no hay utilidades que no se han manifestado por la dependencia existente, las utilidades o beneficios presuntos pueden ser gravadas por el Estado de residencia de la empresa o persona que controla, dirige o aporta capital.

-Procedimiento amistoso para realizar ajustes en el monto del impuesto cobrado.

Se establece de la misma forma la posibilidad de que mediante el procedimiento amistoso entre las Partes se realicen los ajustes necesarios correspondientes al monto del impuesto que un Estado haya percibido y que deba ser atribuido al otro Estado, ya que se gravaron por el país de residencia las utilidades que se habrían obtenido de ser empresas independientes.

-No habrá ajuste en caso de fraude, culpa o negligencia.

Con ambos países (Canadá y Estados Unidos) se acuerda que no se aplicará el ajuste mencionado en el párrafo anterior, si existe fraude, culpa o negligencia (con Canadá en el párrafo 4 del artículo en comento, y con Estados Unidos en el párrafo 7 del Protocolo), ocasionando con ello que el Estado del país fuente deje de recibir un impuesto por la transferencia efectuada, sin que sea hecho el ajuste.

-Con Canadá:

-No se realizará ningún ajuste después del término de prescripción.

Se convino con este país que no se modificarán las utilidades derivadas de la vinculación después de cinco años de que se hayan obtenido los ingresos o utilidades, o cuando se den los plazos previstos en la legislación interna de cada Estado. Esto con la finalidad de que haya certeza jurídica de que los términos de la prescripción serán respetados.

-Con Estados Unidos:

-Posibilidad de aplicar la legislación interna.

Se acuerda una disposición consistente en la posibilidad de que los Estados Contratantes puedan aplicar las disposiciones de su legislación interna a fin de permitir la "distribución, asignación, o

atribución, de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o estén controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses, cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas".

Con esto se pretende que con independencia del derecho a gravar que se asigna al país de residencia de la empresa o persona controladora, ambos Estados puedan desarrollar sus facultades de fiscalización y determinación en base a las normas jurídicas internas que correspondan.

-ARTICULO 10.- (Dividendos).^{III}

III Conviene manifestar que los dividendos que sean pagados por sociedades residentes en nuestro país no causan impuesto sobre la renta a los accionistas que son beneficiarios de los mismos, y de conformidad con el artículo 10-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta solamente existe un gravamen del 35% que debe pagar la persona moral que distribuye dividendos que no alcanzan a cubrirse con cargo a la cuenta de utilidades fiscal neta, es decir que previamente no causaron el impuesto sobre la renta que debió cubrir la empresa de que se trate.

En el artículo 133 (fracción V) de la Ley del Impuesto sobre la Renta se dispone que son ingresos comprendidos en el capítulo A (de los demás ingresos de las personas físicas) los siguientes:

"Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero. En el caso de reducción de capital o de liquidación de sociedades residentes en el extranjero, el ingreso se determinará restando al monto del reembolso por acción, el costo comprobado de adquisición de la acción actualizado por el período comprendido desde el mes de la adquisición hasta aquel en que se pague el reembolso. En estos casos será aplicable en lo conducente el artículo 82 de esta Ley."

Además en el artículo 135 se dispone la forma en que se deberá hacer el pago del impuesto respectivo, ya que "los contribuyentes que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este capítulo, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso."

-Ambos Tratados:

-Derecho a gravar para ambos Estados.

El derecho de imposición se concede para los dos Estados (tanto el de residencia de la persona que percibe los mismos, como el de la fuente donde resida la sociedad que pague), los que pueden gravar el monto de los dividendos pagados.

-Limitaciones para el país de la fuente.

Sin embargo existen limitaciones para el Estado de la fuente en el caso de que el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado Contratante, en donde el impuesto en el primer país no puede exceder de ciertas tasas fijadas con cada Contraparte como lo veremos más adelante.

-No se limita la tasa de impuesto que el país de la fuente puede aplicar al ingreso gravable de una empresa.

En ambos convenios se establece la no afectación, en cuanto a la limitación de tasas del impuesto para el país de la fuente, de la utilidad gravable de la sociedad que pague los dividendos, ya que esta utilidad si podrá ser gravada por el Estado de la fuente con las tasas que fije su legislación interna sin ninguna limitación.

Por su parte el artículo 42 permite el acreditamiento del impuesto que se hubiese pagado en el país en que resida la empresa que distribuyó el dividendo, con ciertos requisitos y modalidades que habremos de estudiar más adelante.

Ahora bien, para evitar la elusión y la evasión tributaria al poder ser utilizadas las disposiciones de los convenios para obtener beneficios indebidos, se limitan las reglas anteriores y no se aplican si el residente de un Estado contratante que recibe los dividendos "ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente aquí situado, o presta o ha prestado unos (sic) trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada" y los dividendos que se reparten se atribuyan (con Canadá se menciona "que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente) a dicho establecimiento o base fija.

En el caso del supuesto anterior, para evitar que se haga la transferencia vía dividendos se dispone la aplicación de las reglas de los convenios aplicables a utilidades empresariales y a la prestación de servicios personales independientes.

-Limitaciones para el Estado de la fuente.

Se limitan también los derechos de imposición a los dividendos pagados por una sociedad no residente cuando obtenga utilidades que provengan del otro Estado Contratante. Sólo se podrán gravar dichos dividendos cuando sean pagados a un residente, o atribuidos a un establecimiento permanente o base fijada, ubicados en el Estado de la fuente.

Esto para evitar que sean gravadas doblemente tanto las utilidades por la ubicación de la fuente de riqueza, como la distribución de los dividendos identificados con dichas utilidades, a excepción del derecho de imposición (donde si puede gravar el país de la fuente) sobre los pagos a un residente del país fuente como a los dividendos vinculados a un establecimiento permanente o base fija.

-Con Canadá:

-Limitaciones en la tasa del impuesto.

Con este país se establece una limitante para que el Estado de la fuente grave con una tasa no mayor del 10% del importe bruto de los dividendos "si el beneficiario efectivo es una sociedad posea directa o indirectamente al menos el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que pague los dividendos" y del 15% del importe bruto de los dividendos pagados en todos los de más casos.

-Limitaciones para el Estado de la fuente.

Al convenirse la prohibición de que el Estado de la fuente grave los dividendos pagados por una sociedad no residente se sigue el modelo OCDE, que dispone el no someter las utilidades no distribuidas de la sociedad no residente a una contribución sobre los mismos, "aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado" es decir del país de la fuente.

-Posibilidad de aplicar un impuesto adicional.

Con Canadá se establece en el artículo 10 párrafo 6 una disposición que en el convenio con los Estados Unidos se encuentra en el artículo 11-A, y que se relaciona con la posibilidad de gravar con un impuesto adicional las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente, siempre y cuando este impuesto extra no sea superior al 10% de las utilidades que no hayan sido sometidas a dicho gravamen en los ejercicios anteriores.

-Con Estados Unidos:

-Limitaciones en la tasa del impuesto.

Se establece una limitación para el Estado de la fuente de no gravar con más de un 5% el importe bruto de los dividendos "si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos" y de una tasa no mayor del 10% en los demás supuestos.

Como podemos observar se reduce el requisito de porcentaje de control sobre las acciones con derecho a voto, que en el caso de Canadá y de conformidad con el modelo OCDE se fija en un 25%, pero con los Estados Unidos disminuye a un 10%. Con esto se dan mayores facilidades para que los accionistas (personas morales) sean gravados en el país fuente con una tasa muy reducida.

-Período de transición para aplicar la tasa del 10%.

Es importante hacer la observación de que se establece un período de transición de cinco años, durante un lapso de tiempo que comprende desde el momento en que surtan efectos las disposiciones del artículo que estudiamos, para que en vez de que se aplique la tasa del 10% general, en su lugar se grave con la tasa del 15%.

-Excepciones en la gravación con tasa reducida.

En el párrafo 8 del Protocolo se disponen exclusiones para la aplicación de la tasa reducida a los dividendos pagados en Estados Unidos por una "Compañía de Inversión Regulada" o un "Fideicomiso de Inversión en bienes inmuebles". Las cargas fiscales que se impondrán serán las de 15% (inicialmente por un lapso de cinco años) y 10% (después de cinco años de que iniciaron los efectos de este artículo) para el supuesto de dividendos pagados por una "Compañía de inversión regulada"; y para el caso de un "Fideicomiso de Inversión en Bienes Inmuebles" se aplicarán las mismas tasas antes señaladas, "si el beneficiario efectivo de los dividendos es una persona física que posea menos del 10% de las participaciones" en dicho fideicomiso, en caso contrario se le gravará con la tasa prevista por la legislación interna de los Estados Unidos (el "Internal Revenue Code").

Lo anterior para efectos de que los accionistas mexicanos de dichas personas morales no se vean beneficiados con la tasa reducida del 5 por ciento y se les apliquen las otras cuotas impositivas.

-Cláusula de trato de nación más favorecida.

En el mismo párrafo 8 del Protocolo se dispone una cláusula especial de trato más favorable por la cual se acuerda que cuando los Estados Unidos negocien en algún Convenio con otro tercer país cualquiera imponer una tasa de impuesto sobre los dividendos inferior a la del 5%, en el caso de que el beneficiario sea una sociedad dueña de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto, entonces ambos Estados Contratantes harán extensiva dicha tasa aún más reducida, en lugar de la prevista del 5%.

-ARTICULO 11.- (Intereses).III

-Ambos Tratados:

Las disposiciones del criterio de vinculación que debe predominar conceden el derecho a gravar a los dos Estados Contratantes: el de la residencia y el de la fuente. Sin embargo se fijan

III En nuestra Ley del Impuesto sobre la renta se gravan en el artículo 154 los intereses pagados a residentes en el extranjero, que sean producto de capitales que se inviertan en México, con tres tasas diferenciadas que son del 15% en el caso de intereses en créditos otorgados por bancos registrados en el país, del 21% en el caso de intereses cobrados por instituciones de crédito residentes en el extranjero distintas de la anterior, de aquellos que sean pagados a proveedores de maquinaria, y para habilitación o avío y comercialización; y del 35% en los demás casos.

La determinación de la fuente de riqueza se da en el primer párrafo del citado artículo de la siguiente manera:

"Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital, o cuando los intereses que se pague al extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario, se presume que el capital se coloca o invierte en el país cuando quien pague los intereses sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país."

limitaciones para que dentro de las normas tributarias del Estado de la fuente se grave al beneficiario efectivo de los intereses con un impuesto que no podrá exceder de cierta tasa impositiva.

-Casos de gravación por el país de la residencia.

Como casos exclusivos de imposición por el país de residencia se determina que "sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses" cuando dicho beneficiario sea uno de los Estados parte en el convenio, sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, o en el caso de que los intereses sean pagados por cualquiera de dichas personas.

Igualmente sólo podrá gravar el Estado de la residencia en el caso de que el "beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad, u otra entidad constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios" cubiertos por planes de pensiones, retiro, jubilaciones, u otros beneficios a empleados (siempre que los ingresos estén generalmente exentos de impuesto en dicho Estado.

El Estado de residencia tendrá el derecho de someter a imposición los intereses cuando procedan de México, pagaderos por un préstamo a un plazo no menor de tres años, que sea concedido, garantizado, o asegurado por el "Export-Import Bank" o el "Overseas Private Investment Corporation" en el caso de los Estados Unidos, o el "Export Development Corporation" de Canadá, así como en el supuesto de que los intereses procedan de los dos países mencionados anteriormente

y sean pagados "respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años o más, concedido, garantizado o asegurado", por un residente en México que sea el beneficiario efectivo de los mismos o por el "Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C." en el caso de Canadá; o por este último y "Nacional Financiera, S.N.C." en el caso de Estados Unidos.

-Limitaciones para aplicar la tasa reducida.

Para evitar que se encubran como intereses y se tomen los beneficios de las tasas reducidas fijadas en los convenios se establece que las disposiciones por las cuales se concede a ambos países el derecho a gravar la categoría de ingreso que representan los intereses, no se aplicarán si quien recibe estos tiene en el país fuente un establecimiento permanente o una base fija de prestación de servicios profesionales independientes "con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente", en cuyo supuesto se aplican las reglas referentes a utilidades empresariales o de servicios personales independientes según proceda.

-Regla acerca de la procedencia de los intereses.

Se considera que cuando el deudor de los intereses sea o no residente de un Estado Contratante, tenga un establecimiento permanente o base fija en el otro país con los que el crédito esté vinculado, los intereses se considerarán procedentes del país donde se encuentren situados el establecimiento permanente o base fija.

-Caso de vinculación por intereses.

Para el supuesto de que existan casos de vinculación entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses "o de las que uno y otro mantengan con terceros", y en cuyo caso los intereses convenidos excedan de los que se hubieran pactado en ausencia de tales relaciones, el exceso puede ser gravado por cada país de conformidad con su legislación interna (teniendo en cuenta las demás disposiciones de ambos convenios).

-Con Canadá:

-Limitación en la tasa para el país de la fuente.

En el convenio con este país, se dispone que el impuesto que podrá aplicar el país de la fuente no podrá exceder del 15% del importe bruto de los intereses, si el beneficiario efectivo de los mismos reside en el otro Estado contratante.

-Disposición para casos de vinculación.

Para evitar la evasión fiscal y el disfraz de capitales como préstamo se conviene con esta nación en que cuando las condiciones (incluido el monto) del crédito difieran de las que habrían sido pactadas libremente entre el deudor y el acreedor, los intereses se pueden someter a gravamen en el Estado de la fuente y con las tasas previstas en el artículo 10 que regula los dividendos.

-Con Estados Unidos:

-Tasas que deberá aplicar el país de la fuente.

En el caso del convenio con este país, el impuesto que podrá aplicar el país de la fuente no podrá exceder de un 10% (que deberá bajar al 4.9% después de cinco años a partir de la fecha en que surtió sus efectos el artículo que se estudia), para el caso de intereses cobrados por bancos, y los intereses que se paguen por bonos u otros títulos de crédito que "se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido".

Para un "mercado de valores reconocido" se determina su significado en el inciso b del párrafo 15 del Protocolo, de acuerdo con lo siguiente:

Para Estados Unidos:

"El sistema NADSO propiedad de la Asociación nacional de Agentes de Bolsa, Inc. (sic), y cualquier mercado de valores registrado en la Comisión de Cambios y Valores como mercado de valores nacional a los efectos de la Ley de Cambio y Bolsa de 1934";

Para México:

"Las bolsas de valores debidamente autorizadas conforme a los establecido en la Ley del Mercado de Valores del 2 de enero de 1975";

Para ambos países:

"Cualquier otro mercado de valores que acuerden las autoridades competentes de los Estados Contratantes".

-Caso de excepción.

Las reglas del párrafo anterior (limitación de tasas a imponer por el país de la fuente en 10 ó 4.9%) no se aplican por disposición del párrafo 10 inciso a) del Protocolo, al interés excedente percibido de un "certificado de inversión en hipotecas sobre bienes inmuebles de los Estados Unidos" ("REMIC") por un residente en México, o en un trato recíproco por un residente de los Estados Unidos en el caso de que nuestro país establezca un certificado "sustancialmente similar" al "REMIC" de los Estados Unidos.

Además se fija el 15% (que baja al 10% después de cinco años a partir de la fecha en que surta sus efectos el artículo que se estudia) para aquellos intereses pagados por bancos, y los que se paguen por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo enajenante de dichos bienes en una venta a crédito.

En el párrafo 10 inciso b) del Protocolo se especifica que la tasa anterior se "aplicará sólo cuando el beneficiario efectivo del interés sea el enajenante original de la maquinaria y equipo", ya que si se transfiere el derecho a percibir los intereses la tasa aplicable será la que corresponda subjetivamente "a la persona a quien se le transfiere dicho derecho".

En los casos exclusivos de imposición por el país de residencia no se aplicaran las tarifas reducidas del convenio con Estados Unidos al interés excedente de los "REMIC" o su posible similar mexicano, de conformidad con lo que ya expusimos anteriormente.

-Tasa general del impuesto sobre ingresos por intereses.

En el artículo que analizamos se establece una tasa general del 15% del importe bruto de los intereses, sin período de transición, para todos los demás casos no comprendidos en lo que expusimos anteriormente.

-Forma de imposición en casos de "back to back".

Se aclara en el convenio con este país "que los intereses pagados por concepto de préstamos respaldados ("back to back") serán sometidos a imposición de conformidad con el Derecho Interno del Estado del que provengan los intereses", lo cual es muy importante ya que para no incorporar capital, muchas empresas optaban por recurrir a esta forma de financiamiento, y por ende se deja a la legislación de cada país su tratamiento fiscal.

-ARTICULO 11-A.- (Imposición sobre sucursales).

-EXCLUSIVAMENTE con los Estados Unidos de América:

-Posibilidad de que el Estado de la fuente grave con un impuesto adicional.

En este artículo, que se contiene en el modelo de convenio de los Estados Unidos de América con otros países (y que en el Tratado con Canadá su materia se norma en el párrafo 6 del artículo 10 sin ser un numeral aparte), se dispone la posibilidad de gravar en el Estado de la

fuerza con un impuesto adicional a una sociedad residente en el otro Estado Contratante.

-Limitación para el impuesto adicional que se aplique.

Se fija sin embargo la limitación de que el impuesto adicional (que se conviene entre las partes como posible) no debe exceder del 5% de "la cantidad equivalente al dividendo" de los beneficios de la sociedad que estén y se traten como efectivamente vinculados con actividades empresariales en el país de la fuente, atribuibles a un establecimiento permanente en dicho país, o gravados de conformidad con las disposiciones para rentas inmobiliarias y ganancias de capital del tratado.

La limitación se hace extensiva también para no gravar más allá del 10% del excedente que resultare de la proporción de los intereses deducibles sobre los intereses pagados con cargo al establecimiento permanente o la actividad empresarial; pero cuando se trate de intereses cobrados por bancos, el impuesto adicional no podrá exceder del 4.9% después de cinco años de la fecha en que el artículo referente a intereses surta sus efectos.

-ARTICULO 12.- (Regalías).¹¹¹

¹¹¹ México gravó en el artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando por fuente de riqueza en el país se efectúen pagos a residentes en el extranjero donde se cubran regalías por bienes o derechos aprovechados en el territorio nacional.

Igualmente se dispone en este artículo que "cuando los pagos de regalías que se efectúen en el extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero" se deben de considerar como fuente de riqueza en nuestro territorio nacional.

-Derecho de imposición para ambos Estados, pero con limitaciones para el de la fuente.

Se otorga el derecho a gravar para ambos Estados Contratantes, pero en el caso del Estado de la fuente (cuando quien percibe las regalías sea el beneficiario efectivo) el impuesto se limita al 15% del importe bruto de las regalías en el tratado con Canadá, y a un 10% de dicho importe en el que se celebró con los Estados Unidos. Como se observa las tasas negociadas con este último país son más favorables que las concertadas con Canadá.

-Limitaciones para cuando se ejerzian actividades empresariales o presten servicios personales independientes.

Para evitar la elusión y la evasión tributarias se fijan disposiciones (también se encuentran en otros artículos de los tratados referentes) donde no aplican los derechos de imposición para ambos

Se presume además que "salvo prueba en contrario, se entenderá que el aprovechamiento se efectúa en el país cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional, o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México".

Las tasa aplicables al efecto son (sia que medie deducción alguna para el cálculo de la contribución) del 15% para el supuesto de "regalías por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología". Existe además una tasa del 35% por concepto de "regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por concepto de publicidad".

Es también de relevancia el considerar el que se tienen como regalías "los pagos por servicios profesionales o técnicos que guarden relación con los conceptos a que se refiere la fracción I de este artículo", y la fracción I corresponde a las regalías gravadas con el 15% de impuesto sobre la renta.

Estados Contratantes, en el caso de que el beneficiario efectivo de las regalías ejerza o haya ejercido actividades empresariales o preste o haya prestado servicios personales independientes a través de un establecimiento permanente o de una base fija situada en el país fuente de las regalías, siendo estas atribuidas a dichas figuras jurídicas, lo que en lleva a que se apliquen las reglas relativas a los numerales de utilidades empresariales o de servicios personales independientes.

-Origen de las regalías pagadas por un establecimiento permanente o base fija.

Para aquellos casos en que las regalías procedan de una obligación de pago y que la carga respectiva sea soportada por conducto de un establecimiento o base fija, las mismas se consideran con fuente de riqueza en el Estado en que se sitúe el establecimiento permanente o la base fija.

-Caso especial en vinculación deudor beneficiario.

Se dispone que cuando existan relaciones de vinculación entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías, o mutuamente con terceros, por las que se acuerden cantidades en exceso, dicho exceso se podrá gravar por cada país de conformidad con sus leyes internas y con las disposiciones de los convenios.

-Con Canadá:

-Derecho del país de la residencia a gravar cierto tipo de regalías.

Con esta nación se acuerda un derecho exclusivo de imposición para el país de la residencia a "las regalías pagadas en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística" pero no se incluye en este derecho especial el gravar las regalías provenientes de películas cinematográficas y de obras que hayan sido registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción "para su utilización en relación a la televisión". Esto porque en Canada siempre han estado muy orgullosos de sus manifestaciones artísticas e incluso su industria cultural no forma parte de las normas de liberalización del comercio y los servicios contenidas en el acuerdo comercial entre este país y los Estados Unidos, ni en las que forman parte del Tratado de Libre Comercio de América del Norte con estas dos naciones y nuestro país.

-Con Estados Unidos:

-Imposición del Impuesto al activo mexicano con crédito por parte de nuestro país.

Tal y como lo mencionamos anteriormente, en el párrafo 3 del Protocolo, se permite la aplicación del impuesto al activo de México, como caso de excepción, a residentes de los Estados Unidos, cuando se

trate de regalías "por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del artículo 6" del tratado. No obstante para este supuesto nuestro país concederá un "crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido a las regalías pagadas (si las hubiere) aplicando la tasa del impuesto prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de México", en sustitución de la tasa prevista en el numeral que estamos estudiando.

Nuevamente nuestro país concede reglas de excepción para los residentes de Estados Unidos, lo que a nuestro juicio discrimina en contra de los residentes en México.

-Procedencia de las regalías en caso de establecimiento permanente o base fija.

En el tratado con esta nación se determina que si no es posible ubicar las regalías como obtenidas en algún Estado parte, de acuerdo con la fuente pagadora a cargo de un establecimiento permanente o base fija, si los pagos se relacionan "con el uso, o la concesión de uso de cualquier propiedad o derecho" que se menciona en la definición acordada en el convenio, las regalías se considerarán provenientes del país en que se ubiquen los bienes o derechos sobre dichos bienes.

-ARTICULO 13.- (Ganancias de Capital).128

128 La Ley del Impuesto sobre la Renta de nuestro país grava en los artículos 150 y 151 la ganancia en la enajenación de inmuebles y de acciones y títulos valor que representan la

-Ambos Tratados:

-Las ganancias por enajenación de bienes inmuebles o muebles se gravan en el Estado de la fuente.

Se dispone que las ganancias por enajenación de bienes inmuebles se gravan en el país de la fuente.

Las ganancias por enajenación de bienes muebles de un establecimiento permanente o base fija, y las que corresponden a la enajenación del mismo establecimiento o base son gravadas por el país de la fuente.

-Ganancias que son gravadas por el Estado de la residencia.

Las ganancias por la enajenación de buques o aeronaves explotadas en tráfico internacional (o los bienes muebles afectos a la explotación de los mismos, en el convenio con Canadá) son gravados exclusivamente por el Estado de residencia de la persona que efectúa la explotación.

propiedad de bienes, cuando los primeros se encuentran abudados en el país y los segundos son emitidos por residentes en México, o cuando el valor contable de dichas acciones provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país sin que en el caso de acciones importe el porcentaje de capital que se posea de la empresa emisora. El impuesto en los dos casos será del 10 por ciento del total del ingreso que se haya obtenido, sin deducción alguna, pero se fija la posibilidad de que se efectúe el cálculo de la ganancia, para gravar ésta si se cumplen ciertos requisitos.

Llama la atención que se exceptúan del pago del impuesto a los ingresos por enajenación de acciones o de partes sociales "cuando la operación se realice a través de bolsa de valores autorizada en el país y siempre que dichos valores sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Las ganancias obtenidas en la enajenación de cualquier bien distinto de inmuebles, muebles de un establecimiento permanente o de una base fija, o de estos últimos en sí, las de buques, aeronaves o contenedores (en el caso del tratado con Estados Unidos) y las de acciones o derechos de participación fincados en bienes inmuebles, serán concedidas en imposición exclusiva al Estado de la residencia.

Las ganancias obtenidas por la enajenación de derechos sobre regalías se sujetarán a las disposiciones del artículo 12 anteriormente estudiado.

-Con Canadá:

Las reglas para el supuesto de enajenación de acciones en las que tiene derecho a gravar el Estado de la fuente son dos: 1) cuando el que percibe la ganancia detenta una participación en el Capital accionario de una sociedad residente en el país de la fuente, cuyo valor esté fncado en bienes inmuebles situados en este último país, y 2) cuando se enajene un derecho de participación sustancial en una asociación, fideicomiso o sucesión cuyo valor provenga principalmente de bienes inmuebles ubicados en el país de la fuente de riqueza.

-Diferimiento en el momento de considerar el ingreso por enajenación de bienes en escisión, fusión o reorganización de sociedades.

Con este país se conviene en que "cuando un residente de uno de los Estados Contratantes enajene bienes en el transcurso de una fusión

o escisión de sociedades o de un canje de acciones con motivo de una reorganización de sociedades", y no se acumulen en dicho momento los ingresos derivados de dicha enajenación, si se solicita el diferimiento por el adquirente de los bienes, se puede acordar por la autoridad competente del otro país "diferir el reconocimiento del beneficio, ganancia o renta en relación a dichos bienes para efectos de los impuestos sobre la renta en este otro Estado hasta el momento y la forma que se estipule en el acuerdo"; con lo que se le otorga al contribuyente un trato recíproco en ambos países para los efectos de las demás disposiciones del numeral que estudiamos.

-Derecho del Estado de la residencia original o inicial a gravar la enajenación de cualquier bien por una persona física residente en el otro Estado.

Importante es mencionar que no se afecta el derecho de un país parte en el convenio, ya sea Canadá o México, de exigir (haciendo caso omiso del derecho de imposición para el Estado de la residencia) "un impuesto sobre ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien que obtenga una persona física" residente actualmente en el otro país, cuando haya sido residente inicial del primer país en un momento dado, durante los seis años inmediatos anteriores a la enajenación de que se trate.

-Con Estados Unidos:

-La enajenación de contenedores es gravada en el país de la residencia.

Con este país se determina que las ganancias por la venta de contenedores, incluyendo remolques, barcozas y equipo relacionado con el transporte de dichos contenedores, se incluyen dentro de las que sólo puede gravar el país de la residencia.

-Limitación para el Estado de la fuente en enajenación de acciones.

Se acuerda que la ganancia obtenida por un residente de un país en la enajenación de "acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad, u otra persona moral residente" en el Estado de la fuente sólo pueden ser gravados exclusivamente, cuando quien enajena ha tenido, directa o indirectamente, durante los doce meses anteriores a la venta, una participación no menor al 25 por ciento en el capital de la sociedad o persona moral que se vende. Esto como un requisito para poder conceder los beneficios fiscales del tratado.

-Regla para considerar las ganancias del país fuente.

Además las ganancias obtenidas solo serán consideradas del Estado de la fuente en la medida y cantidad necesaria para que no se de la doble imposición. Con esta regla se limita de derecho la posibilidad de imposición por el país de la fuente, cuando no existe doble tributación que grave dichas ganancias.

-Reglas para transmisión de bienes entre empresas que consolidan para efectos fiscales.

En relación con la enajenación de acciones, participaciones o derechos sobre el capital de una sociedad o persona que reside en el país de la fuente, se fijan reglas en el párrafo 13 del Protocolo, a efecto de que no se cause "impuesto alguno" por transmisión de bienes entre empresas que consolidan para efectos fiscales¹¹¹, en la medida en que la contraprestación recibida por la sociedad que transmite los bienes consista "en acciones u otros derechos en el capital del adquirente o de otra sociedad residente en el mismo país, que detenta la propiedad del 80 por ciento o más con derecho a voto y del capital del adquirente" si ambas empresas residen en el mismo Estado, ambas son propietarias del ochenta por ciento (transmitente o adquirente una de la otra o a la inversa) o más de las acciones con derecho a voto y del capital de la otra; y además se ajustan a las reglas para determinar la ganancia en transmisiones subsiguientes que fija este párrafo en su inciso iii. Pero el Protocolo es muy claro en dar al Estado de la fuente el derecho a gravar en el supuesto normativo de que se reciba efectivo o bienes distintos de las acciones mencionadas (o inclusive otros derechos), pudiendo gravar solamente la ganancia que se obtenga "hasta por el límite del importe recibido en efectivo u otros bienes".

Resulta conveniente estudiar si la expresión "impuesto alguno", que no se debe causar por transmisión de bienes entre empresas que consolidan, se refiere sólo a impuestos federales (por los cuales si

¹¹¹ En México las disposiciones relativas a las empresas que consolidan para efectos fiscales se encuentran en los artículos 57-A a 57-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

tienen capacidad de obligarse los Estados que contratan) o también a los impuestos locales con que los estados federales de ambos países gravan dichas operaciones o actos, en cuyo caso nos parece que los Estados que celebran el tratado se están excediendo en sus funciones ya que no pueden obligarse por dichos entes locales, a los que la Constitución les determina cual debe ser su competencia tributaria. Pero en el caso de México y referido a la transmisión de inmuebles no resultaría difícil para la Federación imponer esta disposición, ya que con motivo de la Coordinación Fiscal, la primera deja sin aplicar la ley federal si las entidades federales legislan en la materia con disposiciones que fijen los elementos del tributo substancialmente similares a la norma fiscal de la federación.

-ARTICULO 14.- (Servicios personales independientes). III

-Ambos tratados:

-Derecho de imposición exclusivo para el Estado de la residencia con sus excepciones:

Los ingresos obtenidos por una persona física a través de la prestación de servicios personales independientes (o de actividades con

III Se considera en relación con los ingresos derivados de dichas actividades que "la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país". Igualmente se "presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se preste por parte del mismo se preste en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en el país. La tasa de retención que se fija es la del 30% sin deducción alguna, estando obligado el prestador del servicio a expedir recibos por los honorarios obtenidos.

naturaleza análoga) se someterán a la imposición exclusiva del Estado de la residencia.

-Caso de excepción en donde puede gravar en exclusiva el Estado de la fuente de riqueza:

Quando el residente tenga en el país de la fuente una base fija para el desempeño de sus actividades, sólo se podrán gravar por dicho país los ingresos que se atribuyan a dicha base fija.

-Con Estados Unidos:

Con esta nación se aclara específicamente el derecho a gravar para el Estado de la fuente cuando un residente de un Estado este presente en el país donde se generan los ingresos por un periodo o periodos de ciento ochenta y tres días, o mas, en un lapso de doce meses, sin ser una base fija. Pero prácticamente viene a tener los mismos efectos que lo que se dispone en el convenio con Canadá, ya que éste identifica una base fija con los cómputos de permanencia en el país de la fuente, lo que lleva a concluir que la base fija está constituida por la residencia en un lapso de tiempo que es similar en ambos tratados.

En el Protocolo (párrafo 14) se permiten las deducciones (a fin de calcular el impuesto mexicano sobre una base neta o de resultado fiscal como si existiera un establecimiento permanente) que correspondan a los ingresos obtenidos por una sociedad residente de los

Estados Unidos en el supuesto de la prestación de servicios personales independientes a través de una base fija en México.

-Artículo 15. (Trabajos dependientes).¹²³

-Ambos tratados:

-Derecho de imposición para el Estado de la residencia con excepción a favor del otro Estado:

Se especifica que "los sueldos salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante", en función de un servicio personal subordinado, sólo puede ser gravado por el Estado de la residencia. Sin embargo si el empleo se presta en el otro país, los ingresos percibidos son gravados por este último Estado, aclarando que las disposiciones de los tratados referentes a participaciones de consejeros; Pensiones, anualidades y alimentos, y funciones públicas no se verán afectadas por lo que en este artículo se dispone.

¹²³ El artículo 145 de la legislación fiscal federal sobre la renta de nuestro país, dispone el régimen fiscal aplicable a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en cuyo caso "se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país". En el numeral 146 exceptúa del impuesto a quienes perciban ingresos de personas físicas o morales "que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniendo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que el servicio prestado tenga una duración menor a 183 días, consecutivos o no, en un período de doce meses."

Quando el servicio tenga una duración mayor a dicho período de días los ingresos que no sean mayores a treinta y dos millones de viejos pesos estarán exentos, los que excedan de dicha cantidad pero no sean superiores a doscientos cincuenta y seis millones de pesos antiguos, al excedente de 22 millones se les aplicará la tasa del 15% y al excedente de los doscientos cincuenta y seis millones se aplicará la tasa del 30%.

-Excepciones para la imposición por el otro Estado, en cuyo caso sólo grava el de la Residencia:

Quando un residente de un Estado obtenga ingresos con motivo de un empleo ejercido en el otro país, sólo se pueden someter a imposición en el Estado de la residencia si se dan los siguientes supuestos normativos:

a) Quien perciba el ingreso no adquiera la residencia para efectos fiscales en el otro país contratante. (Con Canadá además se exige que el período de doce meses para que se calcule la residencia se contabilice "a partir del primer día o del último día del año de calendario de que se trate").

b) Que las remuneraciones salariales sean pagadas por, o en nombre de un patrón que no sea residente del Estado donde se prestan los servicios.

c) Que la remuneración no sea pagada o deducida por un establecimiento permanente o base fija que el patrón tenga en el país donde se prestan los servicios.

-Con Canadá:

-Requisito para que pueda gravar el Estado de residencia en el caso de que los servicios personales subordinados se presten en el otro país:

Con este país se agrega como requisito adicional para que el país de la residencia del trabajador grave los ingresos que obtenga por trabajos en el otro país, el consistente en que la remuneración percibida en el Estado de la fuente no exceda de mil quinientos dólares canadienses o su equivalente en moneda mexicana, o de otra cantidad (contabilizada por un año de calendario) que se estipule mediante el intercambio de notas entre las autoridades competentes de ambos Estados.

Además se concede al Estado de la residencia en la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, el derecho a gravar las remuneraciones pagadas por parte de un residente en dicho país. Se exceptúa de la anterior disposición el caso de que los ingresos se obtengan por un residente del otro Estado (país de la fuente).

-Artículo 16. (Participación de Consejeros).¹²⁴

¹²⁴ El tratamiento fiscal en México para este tipo de ingresos está regido por el artículo 145 de la Ley del Impuesto sobre la Renta indicando que "cuando se trate de ingresos por honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia o de cualquier otra índole así como los honorarios a administradores o comisarios, caso en el que se entenderá que la fuente de riqueza está ubicada en territorio nacional cuando los mismos sean pagados, en el país o en el extranjero, por empresas residentes en México." Se dispone que la tasa de impuesto será del 30% sin deducción alguna, debiendo hacer la retención correspondiente quien haga los pagos correspondientes.

-Ambos tratados:

-Derecho de imposición al Estado de la fuente:

Se acuerda que por los ingresos que se obtengan en concepto de "participaciones, dietas de asistencia, y otras retribuciones similares" obtenidos como administrador, comisario, o realizando actividades similares en una sociedad residente en el Estado de la fuente, podrán someterse a imposición en este último.

-Con Canadá:

-Derecho de imposición para el Estado de la fuente:

Sin definir lo que debe entenderse por "un alto cargo directivo", se estipula que los ingresos obtenidos en calidad de empleado con las características antes mencionadas y pagados por una sociedad residente en el Estado de la fuente, podrán ser gravados por este último país.

-Artículos 17 y 18.- con Canadá y Estados Unidos respectivamente (Artistas y Deportistas).¹²⁵

¹²⁵ En nuestra nación los artículos 147 y 150 de la Ley de la materia contienen las normas jurídicas referentes al tratamiento fiscal para este tipo de personas, ya sea por la prestación de un servicio personal independiente (honorarios) o por la presentación de espectáculos públicos respectivamente. Como ya comentamos acerca del artículo 147 en la nota 112, habremos de referirnos al numeral 150 que señala que "por los ingresos que obtengan las empresas de espectáculos públicos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el espectáculo se presente en el país." Igualmente dispone que "quienes obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo, calcularán el impuesto aplicando la tasa del 30% al total de las percepciones, sin deducción alguna, y lo enterarán

-Ambos tratados:

-Derecho de imposición por el país de la fuente:

Para el caso de los ingresos obtenidos por los artistas y deportistas (que no son considerados servicios personales independientes, ya que se regulan en un artículo aparte) que son residentes de un Estado y que ejercen su actividad en el otro país, dichos ingresos se gravarán por el Estado de la fuente.

-Descripción de los distintos tipos de artistas:

Los artistas incluidos en las disposiciones de los artículos son los que corresponden a "artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio y televisión," así como los músicos y deportistas.

En ambos tratados (con Canadá en el párrafo 1 del artículo 17 y con Estados Unidos en el párrafo 16 del Protocolo) se aclara que los ingresos con derecho de imposición por el país de la fuente incluyen aquella remuneración relacionada con las actividades vinculadas a la reputación personal del artista o deportista.

mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se presente el espectáculo, al día siguiente en que se obtuvo el ingreso."

-Ingresos obtenidos a través de otra persona.

En los dos convenios se concede al Estado de la fuente la posibilidad de gravar los ingresos obtenidos a través de otra persona y que sean atribuibles a ésta.

En ambos convenios se incluye la excepción de gravar para el Estado de la fuente los ingresos que se obtengan a través de otra persona "cuando se compruebe que ni el artista o el deportista ni las personas relacionadas con los mismos, participan (o participaron) directa o indirectamente" en las utilidades obtenidas a través de la otra persona residente en cualquier forma "incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de asociaciones u otras distribuciones". Como se ve, lo que se pretende es que exista vinculación a fin de que los ingresos sean gravados por el país de la fuente.

-Con Canadá:

No se aplicará el derecho a gravar por el país de la fuente, cuando se realice una visita al mismo de una organización con fines no lucrativos del otro Estado, siempre y cuando la visita sea pagada "sustancialmente" por fondos públicos.

-Con Estados Unidos:

Se aclara en el párrafo 16 del Protocolo que no se incluye en los beneficios del artículo 18 a los ingresos obtenidos por personal

auxiliar o de apoyo de los artistas o deportistas "tales como técnicos, entrenadores e instructores" los que deberán sujetarse a las disposiciones de ingresos por trabajos independientes o dependientes del convenio, según sea el caso.

-Excepción para gravar por el Estado de la fuente:

Como excepción a la imposición por el país de la fuente se determina que cuando el importe de la remuneración obtenida por las actividades que se mencionan (incluidos los gastos reembolsados o soportados por cuenta del artista o deportista) no excedan de tres mil dólares de los Estados Unidos o su equivalencia en moneda nacional de México en el ejercicio de que se trate, la imposición se realizará por el país de residencia.

-Facultad para que el Estado de la fuente efectúe retenciones.

Además se concede al Estado de la fuente la posibilidad de que cobre el impuesto que corresponda conforme a las disposiciones de este numeral, siempre y cuando se conceda la devolución cuando no exista impuesto a cargo del no residente.

Se estará exento de pago del impuesto en el país de la fuente cuando los ingresos que se obtengan por un residente (como artista o deportista) de un país signante del convenio, se obtengan con motivo de una visita al otro país financiada "sustancialmente" con fondos públicos del Estado o de sus subdivisiones políticas.

-Artículos 18 y 19.- Con Canadá y Estados Unidos respectivamente. (Pensiones, Anualidades y Alimentos).¹²⁴

-Ambos tratados:

Las pensiones y anualidades obtenidas por una persona física (que sea su beneficiario efectivo, se aclara en el tratado con Estados Unidos) serán sometidas a imposición por el Estado de la residencia (que para el caso del convenio con Estados Unidos es un derecho exclusivo).

-Con Canadá:

-Posibilidad de que el Estado de la fuente grave las pensiones.

Con este país se acordó que también el Estado de donde proceden las pensiones puede someterlas a una contribución. Sin embargo cuando se hayan pagos periódicos en concepto de pensiones el impuesto que se exija no deberá exceder del menor entre los siguientes supuestos:

- a) 15 por ciento del monto bruto del pago, y

¹²⁴ Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta contiene diversas exenciones para las personas físicas residentes en el país cuando perciben ingresos por concepto de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, etc., incluyendo prestaciones de seguridad social otorgadas por instituciones públicas. Además en dicha ley no son gravados los pagos que por este concepto se hagan a residentes en el exterior.

b) la tasa determinada de conformidad con el impuesto anualizado que habría que pagar si la persona física perceptora del pago fuera residente del Estado de la fuente.

-Posibilidad de gravar las anualidades en el Estado de la Fuente.

Se establece el derecho para el país de la fuente a gravar también las anualidades, pero sin que el impuesto determinado en cantidad líquida exceda del 15 por ciento de la parte de la anualidad que esté sometida a gravamen en este país.

-Limitaciones para gravar por parte del Estado de la residencia en el caso de pensiones y asignaciones de guerra.

Aquellas pensiones y asignaciones de guerra (incluyendo las que sean pagadas a veteranos de guerra o como consecuencia de los daños o heridas sufridos a causa de una guerra) no serán gravadas por el Estado de la residencia en la medida en que no habrían sido sometidas a gravamen si se hubieran percibido por un residente en el Estado de la fuente.

-Imposición de alimentos y pagos similares por el Estado de la residencia.

Se establece la exclusividad de gravar por parte del Estado de la residencia. Esto no opera para el caso de que no se permitan deducir

o acreditar los alimentos, o pagos similares, para efectos fiscales en el Estado de la fuente.

-Con Estados Unidos:

Con este país se acordó que los beneficios de la seguridad social y otras pensiones públicas pagadas por un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el país de la residencia.

Los alimentos, incluyendo los pagos de manutención de menores, tal y como se definieron ambos, sólo pueden ser gravados por el Estado de la fuente de donde proviene el pago de dichas obligaciones legales.

-Artículos 19 y 20.- Con Canadá y Estados Unidos respectivamente. (Funciones públicas).¹²²

¹²² En el artículo 77 fracción III se establece la excepción de no gravar los ingresos percibidos por los siguientes ciudadanos extranjeros, empleados por otros países pero que residen en nuestro territorio, a saber:

- "a) Los agentes diplomáticos.
- "b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- "c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- "d) Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.
- "e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- "f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- "g) Los técnicos extranjeros contratados por el gobierno federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan."

-Ambos tratados:

-Imposición por parte del Estado de la fuente:

Se acordó que el Estado de la fuente gravara los sueldos, salarios y remuneraciones similares, sin incluir las pensiones, que pague una parte, o alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, con motivo de servicios prestados al Estado o a dichas entidades políticas.

-Caso de imposición por el Estado de la residencia:

Podrá ser gravado por el Estado de la residencia en exclusividad, el ingreso de la persona física por concepto de remuneraciones gubernamentales, si los servicios personales se prestan en dicho Estado y la persona física es un residente en el mismo que posee la nacionalidad de este, y además no ha adquirido la condición de residente en el mismo sólo para prestar los servicios.

-Con Canadá:

-Excepción en el caso de remuneraciones en actividades empresariales pagadas por un Estado.

A las remuneraciones pagadas por servicios prestados en el desarrollo de actividades comerciales o industriales realizadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades

locales no les serán aplicables las reglas de imposición por funciones públicas.

-Con Estados Unidos:

-Reglas para gravar las pensiones por servicios públicos prestados.

Se dispone con este país que las pensiones que hayan sido pagadas por un Estado contratante, subdivisiones o entidades locales, a una persona física por razón de servicios prestados previamente a tales personas, "ya sea que se paguen directamente o con cargo a fondos constituidos" por dichas personas, serán gravadas por el Estado de la fuente.

Dichas pensiones sólo se someterán a imposición en el Estado de la residencia si la persona física fuere residente y nacional al mismo tiempo.

-Excepcion para el caso de remuneraciones y pensiones pagadas por un Estado.

En el caso de remuneraciones y pensiones pagadas en una relación laboral con un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales se les aplicará lo que disponen las reglas del tratado referentes a servicios personales independientes, trabajos dependientes, participaciones de consejeros, artistas y deportistas, y las de pensiones, anualidades y alimentos.

-Artículos 20 y 21.- Con Canadá y Estados Unidos respectivamente. (Estudiantes).¹²¹

Se acuerda en ambos tratados que no habrá imposición en el Estado de la residencia de las cantidades recibidas (o remitidas de fuera del mismo Estado, en el caso del tratado con Estados Unidos) cuando sean percibidas para cubrir gastos de manutención, estudios o formación de un estudiante o una persona en prácticas "que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante" y que su estancia persiga sólo el fin de proseguir sus estudios o formación.

-Artículos 21 y 23.- Con Canadá y Estados Unidos, respectivamente. (Otras rentas).¹²²

¹²¹ Nuestra legislación fiscal federal en materia del impuesto sobre la renta no grava este tipo de ingresos cuando son enviados de México a residentes en el extranjero. Y además en el artículo 77 fracción XXIV establece la exención de los ingresos que se reciban como donativos, entre ascendientes y descendientes en línea recta "cualesquiera que sea su fuente" y sin importar si se conceden para desarrollar estudios o no. Por otra parte el artículo 81 del Reglamento de la ley que comentamos dispone que "son ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, . . . el importe de las becas otorgadas a personas que hubieran asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe". Queda solamente la duda acerca de la constitucionalidad de esta última disposición reglamentaria, ya que de acuerdo al principio de legalidad todos los elementos básicos de un gravamen deben estar contenidos en ley, y en este caso se determina en el reglamento un elemento importantísimo del impuesto sobre la renta como lo es el del hecho imponible que se grava con respecto a ciertos actos o actividades.

¹²² Para el caso de ingresos distintos a las categorías que se manejan en los tratados fiscales, la Ley del impuesto sobre la Renta de México sigue la sugerencia de la OCDE en el sentido de que cualquier otro tipo de ingreso sólo sea gravado por el Estado de residencia de quien los percibe, pero el único caso en que sí son gravados en nuestro país es en los premios por loterías, rifas o concursos, en el que el artículo 158 de la ley antes mencionada dispone que "tratándose de los ingresos por obtención de premios, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en el país salvo prueba en contrario, se entenderá que la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebra en el país cuando el premio se pague en el mismo." Las tasas de impuesto que se aplican a loterías, rifas, sorteos y concursos son del 8% para premios con valor de 500.00 a 5,000.00

-Con Canadá:

-Derecho de imposición para el Estado de la Residencia.

Con este país se establecen reglas derivadas de los modelos OCDE y ONU, en donde en primera instancia todas aquellas categorías de ingreso no contempladas en el articulado del tratado, cualquiera que sea su origen, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia pero tomando en consideración la disposición siguiente.

-Posibilidad de imposición de otros ingresos por el Estado de la fuente.

Se permite además, que "cuando dichas rentas sean obtenidas por un residente de un Estado Contratante de fuentes situadas en el otro Estado Contratante" tales ingresos sean gravados en el país de la fuente y de acuerdo con su legislación interna. Pero tratándose de los ingresos de una sucesión o fideicomiso, el impuesto que se cobre no podrá exceder del 15% del monto bruto de dichos ingresos, siempre que estén sometidos a imposición en el Estado en que resida quien sea el beneficiario efectivo de las rentas.

pesos Antiguos, y del 15% para premios con valor de 5,000 si en adelante (estando exentos aquellos cuyo valor no exceda de 500.00 pesos antiguos, cosa que resulta imposible de darse en estas épocas en que con motivo de la crisis económica la representación monetaria del valor de bienes y servicios se disparó). Para juegos con apuestas la tasa será del 5% "sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados".

-Con Estados Unidos:

-Se acuerda la imposición por el Estado de la fuente.

Se estipula que los ingresos y rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante, y que no se contemplen dentro de las categorías de ingresos de los distintos artículos del Convenio si proceden del otro país (Estado de la fuente) se permite que este último grave dichos ingresos.

Lo que se desprende de esta disposición es el acuerdo para que grave el país de la fuente con el consentimiento del Estado de la residencia.

INGRESOS POR DONATIVOS QUE ESTAN AUTORIZADOS PARA SER DEDUCIBLES A ORGANIZACIONES EXENTAS Y DE BENEFICENCIA PUBLICA.

-Artículo 22.- Únicamente en el tratado con Estados Unidos.
(Organizaciones Exentas).

Como una variante propia del modelo de tratado que celebra este país con otras naciones se incluye el régimen fiscal aplicable dentro del convenio para las organizaciones exentas (que son muy importantes para los Estados Unidos), reglas que resultan también de suma trascendencia para México por las implicaciones de armonización formal de la legislación fiscal que existe para regular a este tipo de organizaciones y asociaciones, ya que en todo este numeral se establece un principio de armonización fiscal informal, donde se reconocen

mutuamente los dos países a sus organizaciones exentas, a fin de que puedan otorgar o recibir donativos provenientes de personas residentes en ambos países.

-Reglas para conceder la exención.

Las reglas que se fijan para que una organización residente de uno de los países que celebran el convenio, y que exclusivamente se dedique a fines religiosos, científicos, literarios, educativos, o de beneficencia, se considere exenta del impuesto sobre la renta en el otro Estado Contratante, son las siguientes:

-Estar exenta de impuesto en el primer Estado.

Que "a) dicha organización esté exenta de impuesto en el primer Estado Contratante; y

-Poder estar exenta en el otro Estado Contratante.

Que "b) las rentas de dicha organización hubieran estado exentas de impuesto" en el otro país normalmente debido a la personalidad jurídica que ostenta la organización exenta (por ser una organización con los fines señalados anteriormente).

-Reglas para la deducibilidad de donativos de organizaciones de Estados Unidos a mexicanas y viceversa.

Ambos Estados deben acordar que los requisitos para que las organizaciones exentas (donatarias autorizadas) puedan recibir donativos deducibles de impuestos sean esencial y sustancialmente equivalentes a los que se establecen en la legislación de los Estados Unidos para las instituciones de beneficencia pública.

Al darse este supuesto se determina una ficción jurídica para efecto de considerar como institución de beneficencia pública de conformidad con las leyes de los dos países a las organizaciones estadounidenses o mexicanas; y por lo tanto los donativos efectuados por un residente de un país o del otro serán considerados como donativos deducibles de acuerdo a las leyes de ambas naciones.

-Limitaciones para la deducibilidad de los donativos a instituciones de beneficencia pública de ambos países.

Los donativos no serán deducibles en ningún caso, cuando excedan de la cantidad que resulte de aplicar los límites establecidos en la legislación de ambos Estados Contratantes referentes a la autorización para recibir y deducir donativos hechos a organizaciones autorizadas (de México) o a instituciones de beneficencia pública (de Estados Unidos) con respecto a los ingresos que éstas reciban, procedentes ya sea de México o de los Estados Unidos.

Por lo que se aclara (a nuestro juicio en forma innecesaria) que de acuerdo con la disposición anterior no deberá permitirse la deducción de donativo alguno que exceda de las cantidades permitidas

que resulten de aplicar los límites establecidos en las leyes de ambos Estados.

En el párrafo 17 del Protocolo se establecen los siguientes acuerdos entre los países contratantes:

a) Que se acepte recíprocamente la certificación de un Estado para este tipo de organizaciones, pero con la posibilidad de negar (en un caso o circunstancia específica) la exención, previa consulta con el otro Estado, y

b) Que se busque que las disposiciones legales de ambos países sean "sustancialmente equivalentes". No se especifica que debe entenderse por "sustancialmente equivalente" pero nosotros creemos que debe referirse a que se mantengan los principios básicos, en primer lugar, y que no existan contradicciones entre ambos órdenes jurídicos, en segundo lugar; por lo que acuerdan que su marco legal es similar en lo que a continuación se transcribe:

"el artículo 70-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana y la sección 509 (a) (1) y (2), con excepción de las organizaciones descritas en la Sección 170 (b) (1) (A) (i), del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos y conforme a lo establecido en los reglamentos y reglas generales de carácter administrativo de México y de los Estados Unidos, respectivamente, vigentes a la fecha de firma del presente Convenio, contienen disposiciones sustancialmente equivalentes respecto de las organizaciones a que se refieren dichos preceptos...-132

132 El artículo 70-B de la ley señalada menciona los requisitos que se exigen para que puedan recibir donativos las instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia; las sociedades o asociaciones civiles que lleven a cabo actividades similares autorizadas para recibir donativos deducibles, las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validad

Para este caso se conviene en que la aceptación por ambos Estados Contratantes de las organizaciones exentas autorizadas para recibir donativos de conformidad con las disposiciones legales antes mencionadas "será aceptada por el otro Estado Contratante a los efectos de otorgar a dichas organizaciones los beneficios" que se prevén en los párrafos 2 y 3 del numeral en estudio (aunque con la posibilidad de negarlos, como ya se dijo, previa consulta con el otro Estado).

-Exención especial para organizaciones mexicanas.

De igual manera se dispone la exención de los impuestos especiales de Estados Unidos que deben pagar las fundaciones privadas, a organizaciones mexicanas que reciben casi todos sus recursos de no residentes ni ciudadanos del primer país mencionado.

-Artículos 26 y 28.- Con Canadá y Estados Unidos, respectivamente. (Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares).

Aunque no se refiere específicamente a cierta categoría de ingreso, creímos conveniente analizar dentro de este apartado la disposición que se incluye en ambos convenios, relativa al trato fiscal que se dará a los ingresos que obtengan los funcionarios del servicio exterior de los países contratantes.

oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación; así como las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines culturales, científicos, o tecnológicos.

Como se considera que los requisitos deben de ser los mismos, es de esperarse una reforma a esta ley a efecto de incorporar dentro de la autorización para recibir donativos deducibles a las asociaciones religiosas, y más ahora que se les ha reconocido dicha personalidad por el Estado Mexicano.

Este numeral pretende que lo establecido por los tratados no afecte de ninguna manera los privilegios fiscales de que disfrutaban los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, "de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales".

Con esto se persigue que dichas personas tengan un trato al menos tan favorable como el que el Derecho Internacional o los acuerdos especiales les brindan.

Como ya vimos antes, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta determina en el artículo 77 fracción XII el trato fiscal en México, por el cual se otorga la exención, siempre y cuando exista reciprocidad, para los ingresos que obtengan este tipo de funcionarios públicos laborando para el servicio exterior de distintos países.

Con esto concluimos el presente capítulo referente al análisis de las disposiciones contenidas en los tratados respecto a los ámbitos subjetivo y material de aplicación, a las definiciones generales y específicas que se contienen, y a los distintos tipos de ingreso que se señalan en forma de catálogo para ir ordenando las normas referentes a cada uno de estos rubros.

A continuación pasaremos al estudio de los aspectos de aplicación (comprendiendo los mecanismos diseñados para eliminar la doble tributación internacional), de interpretación, y de los que definen a las autoridades competentes para dar vigencia y fuerza efectiva a las disposiciones que ambos Estados acuerdan; ya que como lo dijimos antes el principio de "pacta sunt servanda" es decir la disposición de derecho internacional de que "los tratados se celebran para cumplirse", no puede soslayarse y deben ponerse en práctica las reglas convenidas.

CAPITULO SEXTO.

**APLICACION E INTERPRETACION DE LOS
TRATADOS.**

A.-LIMITACION DE BENEFICIOS EN EL
TRATADO CON ESTADOS UNIDOS.

VI. - APLICACION E INTERPRETACION DE LOS TRATADOS.

A. - LIMITACION DE BENEFICIOS EN EL TRATADO CON LOS ESTADOS UNIDOS.

Dentro de este capítulo hemos creído pertinente desarrollar las peculiaridades que presentan los dos tratados estudiados, en lo que hace referencia a su aplicación, y posteriormente proceder al análisis de los mecanismos que se adoptan a fin de eliminar la doble imposición y los aspectos procedimentales contenidos en los multicitados convenios.

En primer lugar diremos que con los Estados Unidos se conviene un artículo (el numeral 17) que contiene reglas muy interesantes acerca de quienes pueden tener acceso a los beneficios fiscales que concede el tratado, esto con el fin de evitar mecanismos de elusión tributaria utilizando las disposiciones del convenio para una planeación fiscal internacional a efecto de aprovecharse de las medidas acordadas.

Se dispone que una persona que resida en un Estado Contratante y que perciba ingresos que procedan del otro Estado Contratante tendrá derecho al régimen de beneficios fiscales concedidos en el convenio (para ser aprovechados en el país de la fuente) sólo cuando la persona que pretenda dichos beneficios cumpla con uno o algunos de los ocho siguientes requisitos:

- a) Que sea una persona física;
- b) Que sea un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;
- c) Que las actividades empresariales que realiza en el país de la fuente tengan relación, o sean accesorias, con las del Estado de residencia, pero que estas sean "distintas a la realización o manejo de inversiones", con excepción de las de banca o seguros realizadas por compañías de seguros.

De lo anterior se desprende que las actividades empresariales relativas al manejo de inversiones no deben cubrir el requisito de que las mismas al realizarse en ambos Estados estén relacionadas o sean accesorias.

En el párrafo 15 del Protocolo se incluye también la definición de actividad empresarial para México como aquella "actividad realizada por medio de un establecimiento permanente tal y como se define en la Ley del Impuesto sobre la Renta de México". En el apartado relativo a la definición de establecimiento permanente (artículo 5 de los tra-

tados) vimos ya lo que nuestra legislación fiscal señala al respecto como "actividad empresarial".

d.1) Que sea una sociedad, con personalidad jurídica reconocida ex-profeso, que coloque acciones (de clase principal) en un mercado de valores reconocido de cualquiera de los dos Estados, y que las mismas se negocien "sustancial y regularmente" en dicho mercado.

No se define que debe entenderse por "sustancial y regularmente" pero debe referirse al hecho de que sea negociado un volumen elevado en periodos o intervalos de tiempo sucesivos.

Por lo que hace a "mercado de valores reconocido" se dispone en el inciso b) del párrafo 15 del Protocolo la definición que ya vimos en el estudio del artículo 11 de los convenios referente a la categoría de ingresos por intereses.¹¹¹

d.2) Que sea una sociedad totalmente propiedad de un residente en un Estado Contratante que coloque acciones (de clase principal) y sean negociadas (sustancial y regularmente) en un mercado de valores reconocido de cualquiera de los dos Estados.

El elemento distintivo es por lo tanto la propiedad total por parte de un residente de uno de los países que celebran el convenio.

¹¹¹ | Definición que aparece en la página 224 de esta investigación.

d.3.1) Que sea una sociedad propiedad, directa o indirectamente, de residentes de cualquier país del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica que negocie acciones (de clase principal) en un mercado de valores reconocido.

Destaca la referencia que se hace al Tratado de Libre Comercio y en el inciso d) del párrafo 15 del Protocolo se incluye un transitorio para que esta disposición surta sus efectos a partir de la fecha de entrada en vigor de dicho convenio comercial.

Es importantísima esta referencia, ya que expresamente hace mención al Tratado de Libre Comercio que es parte destacada de nuestra investigación, además de que se incluyen tácitamente los beneficios del convenio en materia fiscal a las empresas del Canadá que estén cotizadas en Bolsa o en un mercado de valores reconocido, y no hace referencia como requisito a que dicho mercado esté situado en los dos Estados Contratantes: Estados Unidos y México, por lo que las empresas de Canadá pueden tener acceso a los beneficios fiscales que se acuerdan y además cualquier empresa de cualquier otro país que vaya manifestando su adhesión al convenio comercial.

Esto denota un inicio muy notable en cierta armonización fiscal dentro del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica debido a que el régimen derivado del convenio fiscal se aplicará a las personas morales ("sociedades") cuyas acciones sean cotizadas en Bolsa y además que el Estado en el que residen sea parte del tratado comercial, con lo que se incluye a Canadá como ya lo dijimos.

d.3.2) Además se exige que la anterior sea una sociedad "totalmente propiedad en más del 50 por ciento", directa o indirectamente, de residentes de cualquier país contratante, que negocie acciones (de clase principal) en un mercado de valores reconocido y localizado en el Estado de la residencia.

Con esto se garantiza que la sociedad que tenga derecho a los beneficios tributarios, tenga además una participación de residentes de los tres países miembros del Tratado de Libre Comercio, lo que incluye al país de la hoja de maple. Así para que una empresa bajo este supuesto pueda disfrutar de las ventajas fiscales que se conceden, debe ser totalmente propiedad (directa o indirectamente) de residentes de la zona de libre comercio, e igualmente debe ser propiedad en más del 50 por ciento de residentes de México o de Estados Unidos y sus acciones negociarse en Bolsa en dicho Estado.

Como se podrá observar las reglas que conciernen a cada sociedad por su propiedad y bursatilidad son distintas y atienden a características diferentes, siendo sólo iguales los requisitos que se exigen de negociar acciones de clase principal en un mercado de valores reconocido, a saber:

- 1) Una sociedad que negocie acciones en un mercado de valores en cualquiera de los Estados Contratantes.
- 2) Una sociedad que sea totalmente propiedad de un residente de un Estado y que negocie acciones en un mercado de valores situado en cualquiera de los Estados Contratantes.

3.1) Una sociedad totalmente propiedad, directa o indirectamente, de residentes de cualquier país parte del TLC que negocie acciones en un mercado de valores reconocido de cualquier país, aunque no sea parte en el tratado en materia fiscal, y

3.2) Adicional al requisito anterior se exige que la sociedad sea propiedad en más del 50%, directa o indirectamente, de residentes de cualquier país contratante que negocien acciones en un mercado de valores ubicado en el Estado de residencia del propietario.

e) Otro caso en que si pueden aplicarse los beneficios es que sea una persona moral con fines no lucrativos, no contribuyente del impuesto sobre la renta (incluidos los fondos de pensiones o fundaciones privadas), siempre y cuando más de la mitad de miembros, beneficiarios, o participantes tengan derecho a los beneficios del convenio de acuerdo con las demás disposiciones que estamos estudiando en este artículo.

f.1) Un supuesto más es el de una persona que tenga más del 50 por ciento de participación en los beneficios que perciba de una persona moral, (o en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del número de cada clase de sus acciones), y que además sea propiedad, directa o indirectamente, de personas con derecho a utilizar los beneficios fiscales del tratado, siempre y cuando reúnan los requisitos que se contemplan en los incisos a), b), d), ó e) del numeral que analizamos.

f.2) Se exige además que menos del 50 por ciento de las rentas brutas de la persona a que se hace referencia en el inciso anterior, se utilice (directa o indirectamente) para cumplir obligaciones (incluyendo las referentes a intereses y regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios fiscales del convenio de acuerdo con los mencionados incisos a), b), d), ó e).

La definición de rentas brutas aplicable al efecto de este punto se da en el párrafo 15 inciso c) del Protocolo señalando que consisten en "las percepciones brutas, o cuando se trate de una empresa dedicada a una actividad empresarial que incluya la fabricación o la producción de mercancías, las percepciones brutas disminuidas con el costo directo de trabajo y de materiales imputables a dicha fabricación o producción que se paguen o deban pagarse con dichas percepciones". Esto es, para el caso de fabricación de mercancías las rentas brutas se disminuyen con el costo de dicha fabricación. En los demás casos si incluye los ingresos globales o brutos.

Quando se soliciten los beneficios fiscales por concepto de dividendos, intereses, impuestos sobre sucursales y regalías, deben de satisfacerse los siguientes requisitos:

g.1) Que mas del 30 por ciento de la participación en las utilidades de una persona moral, (o del 30 por ciento de cada clase de acciones, en el caso de una sociedad) sea propiedad de residentes de un Estado Contratante que tengan derecho a los beneficios fiscales del tratado de conformidad con los incisos a), b), d), o e) del artículo que se analiza.

g.2) Que más del 60 por ciento de la participación en las utilidades (o más del 60 por ciento del número de cada clase de acciones, en el caso de una sociedad) sean de propiedad, directa o indirecta, de personas residentes de un país parte del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica. (Esta disposición surte efectos al entrar en vigencia el TLC).

Con lo anterior también se incluye a los residentes en Canadá para poder tener acceso a los beneficios fiscales del tratado en los casos de dividendos, intereses, regalías, e impuestos adicionales sobre sucurales.

Esto es importante ya que un canadiense que tenga una empresa que sea residente de uno de los Estados Contratantes del convenio en materia fiscal, tendrá derecho a los beneficios tributarios del mismo por el sólo hecho de tener más del 60 por ciento de la participación en las utilidades, o en el número de cada clase de acciones de una sociedad mercantil.

g.3.1) Se exige además que menos del 70 por ciento de las rentas brutas de una persona sean utilizadas, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo las de intereses y regalías) que no tengan derecho a los beneficios tributarios del convenio de conformidad con los incisos a), b), d) o e) de este artículo que comentamos, y

g.3.2) Adicional a ello es el requisito de que menos del 40 por ciento de las rentas brutas obtenidas por la persona en cuestión,

sea utilizado, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo las de intereses y regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del convenio fiscal de conformidad con los incisos a), b), d), o e), ni que residan en un país parte del Tratado de Libre Comercio. (Esta disposición surte efectos al entrar en vigencia el TLC).

Con lo anterior se vuelve a tomar en cuenta a los residentes de Canadá, y se aclara que "un residente de un país que sea parte del TLC sólo se considera que tiene una participación en los beneficios (o acciones)" cuando se cumplen los siguientes requisitos:

1.- Que dicho país tenga un convenio amplio en materia de impuestos sobre la renta con el Estado de la fuente de las que proceden las rentas; y

2.- Siempre que el dividendo, utilidad o renta que esté sujeta al gravamen sobre sucursales (acordado en el artículo 11-A) o el pago de intereses o regalías de las cuales se solicitan los beneficios tributarios del convenio en dicha materia, tenga una tasa de impuesto que se fije en dicho convenio amplio (mencionada arriba), que no sea más alta (o menos favorable) que la que se fija en el Tratado Estados Unidos- México.

Como se podrá observar México ya cuenta con un Convenio en materia de impuestos sobre la renta con Canadá, y sus tasas para impuestos sobre sucursales y dividendos son menos favorables que las contenidas en el tratado con Estados Unidos; las de intereses y

regalías serán las mismas, por disposición del Protocolo contenido en el tratado con Canadá.

Por lo anterior el dividendo o utilidad sujeta al impuesto sobre sucursales no se considera para la participación en los beneficios (o acciones) de un residente de un país parte del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica.

Si las tasas de impuesto fueran más favorables (que no es el caso del tratado con Canadá) se aplican las del convenio amplio con dicho país.

-Posibilidad de que una persona que no tenga derecho a aprovechar los beneficios tributarios del convenio demuestre que si lo tiene:

Se aclara en el párrafo 2 del artículo 17 que estudiamos, que cuando las disposiciones anteriores limiten el derecho de una persona, esta tendrá la posibilidad de probar ante "las autoridades competentes del Estado del que proceden las rentas su derecho a los beneficios del Convenio". Para ello se tomará en cuenta que la sociedad, empresa o persona y sus actividades no persiguen como uno de sus principales propósitos el obtener los beneficios del tratado tributario.

Como se desprende de lo visto en este apartado, con el establecimiento de reglas y requisitos para tener derecho a los beneficios de los convenios, se pretende que éstos se obtengan sin que medie una planeación fiscal dolosa o elusiva, y por consiguiente no se busquen las tasas reducidas del Convenio para beneficiarse, ocasionado con ello perjuicio al fisco del país de que se trate.

A continuación veremos un apartado en el que se estudian reglas del Convenio con Canadá que no se encuentran en el modelo OCDE, y que tampoco fueron negociadas con Estados Unidos por lo que son especiales para este caso.

**B.-REGLAS ESPECIALES EN EL CONVENIO CON
CANADÁ.**

**B. - REGLAS ESPECIALES EN EL CONVENIO
CON CANADA.**

Con este país se fijan en el artículo 27 del tratado disposiciones especiales acerca de su aplicación.

-El convenio no afecta otros beneficios fiscales concedidos.

En primer lugar se determina que nada de lo establecido en el Convenio se interpretará para aplicarlo en el "sentido de restringir de cualquier manera toda exención, reducción, crédito u otra deducción otorgada" por las siguientes disposiciones:

1.- Las leyes internas de uno de los Estados Contratantes para determinar el impuesto establecido por dicho país; o

2.- "Cualquier otra acuerdo celebrado por un Estado Contratante".

Esto es importante ya que se establece una cláusula de salvaguarda en favor de las disposiciones de ambos países que concedan exenciones, reducciones, crédito o deducciones fiscales, y en las que el tratado fiscal no interferirá.

-Derecho del Estado de residencia a gravar las rentas especificadas.

Se conviene en que el tratado tampoco afectará el derecho del Estado de residencia para gravar los ingresos que se perciban por una asociación, fideicomiso o una subsidiaria extranjera controlada, en la que tiene participación el residente.

-Excepción para aplicar el convenio si el impuesto es menor, considerando la propiedad o control total por residentes en relación con el pagado por no residentes.

Se estipula en no aplicar el convenio a las sociedades, fideicomisos o asociaciones que residen en un Estado Contratante y que son propiedad efectiva de, o controlados por uno o varios, no residentes, si la cantidad de impuesto a pagar sobre los ingresos o el capital de dichas personas morales, es significativamente menor al impuesto que hubiera correspondido pagar en caso de que todas las acciones de la sociedad, o la participación en el fideicomiso o asociación fuera propiedad efectiva de una o varias personas físicas residentes en dicho país.

Aquí se hace necesario efectuar el cálculo a fin de conocer cual impuesto sería el menor, el que se pagaría por los no residentes en tal condición, o el que se pagaría si las personas físicas propietarias fuesen residentes. En caso de que sea menor el primero se considera que beneficia más al no residente (en comparación con el que pagaría el residente por los mismos actos) y por dicha razón no se aplica el tratado. Es decir, que el convenio permite la discriminación cuando sea a favor de los residentes del otro Estado Contratante.

Las anteriores son reglas generales de excepción que hay que tomar en cuenta al aplicar el convenio tributario con Canadá, ya que determinan importantes medidas primero de interpretación y luego de aplicación.

C.-ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.

**C. - ELIMINACION DE LA DOBLE
IMPOSICION.**

-Ambos tratados:

En los dos convenios se acepta eliminar la doble imposición a través del método del crédito, esto es, que contra el impuesto que se deba pagar en el Estado de la residencia deberá disminuirse el impuesto pagado en el Estado de la fuente.

-Ficción legal para considerar el Estado en que se someten a imposición las utilidades o ganancias como el Estado de la fuente.

Se acuerda que para los efectos de este artículo, en que se determinan los métodos para eliminar la doble imposición, las utilidades, ingresos o ganancias de un residente en un país parte, que estén sujetas a imposición en el otro país de conformidad con las reglas del Convenio, "se considerarán que tienen su origen en este otro Estado".

-Con Canadá:

-Crédito Directo Ordinario por parte de México.

Se acuerda que los residentes en nuestro país acrediten contra el impuesto sobre la renta que deban pagar, el impuesto que hayan

pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del que se pagaría en México por el mismo ingreso. El acreditamiento en México llega hasta la cantidad que se pagaría si dichos ingresos se generarán en su totalidad por residentes en el mismo.

-Crédito Indirecto por parte de México.

De acuerdo con la legislación mexicana, las sociedades residentes en el país podrán acreditar contra el impuesto a la renta que tengan que pagar por la obtención de dividendos provenientes del Canadá, el impuesto sobre la renta pagado en este último país por las utilidades que se obtuvieron en la misma nación, con cargo a los cuales se cubrieron los dividendos.

-Crédito Directo Ordinario por parte de Canadá.

El impuesto que haya sido pagado en México por las utilidades, ingresos o ganancias que proceden de este país, será acreditado contra el impuesto canadiense que deba pagarse respecto de dichas utilidades o ingresos, pero se deja la salvedad de que dicho acreditamiento se hará "a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá", es decir que si el acreditamiento es mayor de acuerdo con la legislación interna de esta nación, entonces se aplicarán las reglas de esta legislación. Se discrimina en favor de los residentes en Canadá.

El acreditamiento anterior está "sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá en relación a la deducción del

impuesto pagadero en Canadá del impuesto pagado fuera de Canadá, y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones -que no afecte sus principios generales-. Como se ve la legislación interna es la que determina la forma de efectuar dicho acreditamiento.

-Crédito Indirecto por parte de Canadá.

A una compañía residente en Canadá se le permitirá acreditar en el cálculo de sus rentas imponibles cualquier dividendo recibido por la misma "que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México".

Lo anterior debe aplicarse en relación con las disposiciones internas de la legislación canadiense a fin de determinar "el excedente exento de una subsidiaria extranjera y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones -que no afecte sus principios generales- para los efectos de calcular el impuesto canadiense".¹²²

-"Tax sparing" acreditado por Canada.

Este país concede un crédito ficto sobre el acreditamiento directo ordinario, considerando un impuesto del 15 por ciento como cubierto en relación a un dividendo pagado por una sociedad residente en nuestra nación, pero con el requisito de que dichas utilidades

¹²² Tales disposiciones de Canadá se encuentran contenidas en la sección 5907 subsección 1 inciso d) del Estatuto del Impuesto sobre la Renta, en donde se encuentran catorce subincisos que disponen las reglas para el cálculo de dicho "excedente exento" o "exempt surplus". Reglas a las cuales nos remitimos sin hacer su transcripción.

distribuidas "deriven principalmente de actividades desarrolladas en México".

-Con Estados Unidos:

-*Crédito Directo Ordinario.*

Tal y como se hace con Canadá, en el tratado con los Estados Unidos de América se establece que de conformidad con las disposiciones y limitaciones de las leyes internas de los países contratantes (incluyendo las reformas ocasionales que no afecten sus principios generales), se permitirá al residente de un Estado, y en el caso de los Estados Unidos a un ciudadano de este país, el acreditamiento contra el impuesto sobre la renta que se deba pagar en dicho país del impuesto sobre la renta que se haya pagado en el Estado de la fuente por el residente o por Cuenta de este, o del cubierto por un ciudadano en el caso de los Estados Unidos.

Es decir operará un crédito directo de conformidad con las disposiciones fiscales de México y de los Estados Unidos mismas que habremos de ver más adelante.

-*Crédito Indirecto.*

Quando se presente el caso de una sociedad que sea propietaria de por lo menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una sociedad que reside en el otro país (Estado de la fuente), y de la cual recibe dividendos la propietaria mencionada, se dispone un crédito

indirecto para acreditar contra el impuesto sobre la renta pagadero en el país en que reside dicha propietaria (en relación con las utilidades con cargo a las cuales se pagan dichos dividendos) el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral que efectúa el reparto.

-El acreditamiento se deberá efectuar tomando en cuenta las reglas fiscales del Estado de residencia.

Es muy importante tomar en consideración que los impuestos sobre la renta contemplados en el artículo 2 del convenio (impuestos comprendidos, que son los que fijan las leyes actuales, y los futuros que sean de carácter análogo) serán considerados como impuestos sobre la renta sólo en la medida en que dichos impuestos graven "a las utilidades y beneficios calculados conforme a las reglas fiscales del Estado Contratante en que resida el beneficiario efectivo" de la distribución de utilidades.

Con esto se busca que en el cálculo del impuesto que grava a las utilidades y beneficios, para efectos del acreditamiento, sean las reglas del Estado de la residencia las que se tomen en cuenta, lo que resulte un poco extraño, ya que si se distribuyen en el Estado de la fuente los dividendos con cargo a las utilidades de la empresa, el cálculo del impuesto se debe hacer conforme las reglas del país de la residencia para que se considere como impuesto sobre la renta y se pueda hacer el acreditamiento que permita eliminar la doble imposición.

-Cálculo en México con Crédito Progresivo.

México incluye una disposición en el convenio para el supuesto de que conforme a las reglas del tratado tributario los ingresos obtenidos por un residente en el país estén exentos de impuesto sobre la renta en México.

La cláusula consiste en que nuestro país "no obstante podrá, al calcular el monto del impuesto sobre las rentas restantes de dicho residente, tomar en consideración las rentas exentas", esto es, que para realizar el acreditamiento y calcular el impuesto a pagar en México se tomarán en cuenta las rentas exentas, lo que viene a constituir según la doctrina un crédito progresivo. Esta forma de crédito progresivo no existe en la ley mexicana.

-Regla especial para el caso de considerar al Estado que tiene derecho a gravar como el Estado de la fuente.

La regla se encuentra en los dos convenios estudiados, sin embargo con los Estados Unidos la ciudadanía es una excepción a la misma, ya que no se puede considerar al Estado que tiene el derecho a gravar como el país de la fuente si se utiliza este criterio de vinculación.

Además, salvo las reglas del convenio para los ingresos por ganancias de capital, el principio de considerar al país con derecho a gravar (cuando las rentas las obtiene un no residente), como el Estado de la fuente, está sujeto a las disposiciones fiscales internas de cada

país que se aplican "para los efectos de limitar el crédito del impuesto pagado en el extranjero".

-Reglas para eliminar la doble tributación en el caso de ciudadanos de los Estados Unidos que sean residentes en México.

Es importante manifestar que México reconoce el acreditamiento de impuestos causados por el criterio de vinculación basado en la nacionalidad estadounidense, cuando se trate de ingresos con tasas reducidas o exentas. Dicho acreditamiento debe hacerse de conformidad con lo que disponen las leyes fiscales internas referentes al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero.

-Crédito en Estados Unidos del impuesto mexicano.

Existen dos reglas para efectuar el crédito en relación con impuestos sobre la renta causados con motivo de la ciudadanía:

1.- A fin de calcular el impuesto de los Estados Unidos, este país dará un crédito contra el impuesto sobre la renta que haya sido pagado en México, una vez efectuado el acreditamiento que México permite por el criterio de ciudadanía en el caso de tasas reducidas o exentas del impuesto norteamericano. Se aclara que "sin embargo, el crédito otorgado no reducirá la parte del impuesto estadounidense que sea acreditable contra el impuesto mexicano" efectuado en primer lugar.

-Ficción para considerar las rentas obtenidas para el acreditamiento en México, como de fuente mexicana.

2.- Con el objetivo único de evitar la doble imposición en Estados Unidos se dispone que los ingresos que obtenga un ciudadano de los Estados Unidos (y que estén exentas o con tasa reducida de impuesto norteamericano) se considerarán de fuente mexicana, sólo en la medida en que se evita la doble imposición.

Convendría exponer aquí un ejemplo práctico a fin de entender el mecanismo de acreditamiento en el caso de ingresos obtenidos por ciudadanos de Estados Unidos residentes en nuestro país.

Si un ciudadano norteamericano obtiene ingresos por 10,000 nuevos pesos siendo residente en México, y esos ingresos se encuentran sujetos en E.U. a una tasa reducida de un 5 por ciento y en México pagan una tasa del 30 por ciento, tendremos que hacer los siguientes cálculos y operaciones de acreditamiento para llegar al impuesto a pagar en los Estados Unidos:

1) Si convertimos a dólares americanos, al tipo de cambio de 3.14 nuevos pesos por dólar, los 10,000 nuevos pesos de ingresos del residente en México y ciudadano norteamericano, nos da una cantidad de 3,184.71 dólares americanos a los que aplicamos la tasa del 5 por ciento, lo que representa la cantidad de 159.23 dólares por impuesto en Estados Unidos, que si volvemos a convertir a pesos mexicanos nos resulta en cifras cerradas en 500 nuevos pesos. O si nos quisiéramos ahorrar el paso de la conversión monetaria nada más deberíamos aplicar a los 10,000 nuevos pesos la tasa del 5 por ciento que pagan en Estados Unidos y resulta igual: 500 nuevos pesos.

2) Al impuesto mexicano que se debe pagar, que es el 30 por ciento de los 10,000 nuevos pesos, y que resulta en 3,000 nuevos pesos, se le efectúa el acreditamiento de los 500 pesos por tasa reducida en los Estados Unidos lo que viene a dar 2,500 pesos como resultado de impuesto sobre la renta a pagar en México.

3) Ahora bien, a fin de calcular el gravamen de los Estados Unidos, este país otorgará un crédito contra su impuesto por los 2,500 nuevos pesos pagados en México, los que convertidos a moneda estadounidense dan 796.18 dólares. Y si el impuesto de Estados Unidos fuera finalmente de X cantidad, por otros ingresos que obtenga dicho ciudadano, al monto que se obtenga se le acreditará la cantidad de 768.19 dólares que se obtuvo por el impuesto pagado en México.

Se hace entonces un doble acreditamiento considerando los ingresos (que estén exentos o sujetos a tasa reducida de impuesto estadounidense) del ciudadano de Estados Unidos como de fuente de riqueza en México, solamente con el fin de evitar la doble tributación internacional.

En el siguiente apartado haremos el análisis de las disposiciones de derecho interno de cada país contratante referentes al acreditamiento y la forma en que opera en el país de la residencia, que es el que concede (bajo el principio de renta mundial) el acreditamiento de los impuestos pagados por fuente de riqueza en el extranjero contra los que les corresponde pagar al residente de conformidad con las normas jurídico-fiscales de cada Estado.

**D.-EL ACREDITAMIENTO Y LA FORMA EN QUE
OPERA EN EL PAIS DE LA RESIDENCIA.**

**D. - EL ACREDITAMIENTO Y LA FORMA EN QUE
OPERA EN EL PAIS DE LA RESIDENCIA.**

Cada país tiene reglas de acreditamiento en conformidad con su legislación interna para conceder el crédito de los impuestos pagados en el país de la fuente de riqueza contra el impuesto que resulte a pagar en el país de la residencia. Analicemos a continuación los casos que se refieren a los países que integran el Tratado de Libre Comercio de América del Norte y que igualmente son las partes contratantes de los tratados en materia tributaria que nos corresponde estudiar.

D.1 CANADA.

Un contribuyente que fue residente en Canadá en cualquier tiempo durante el ejercicio fiscal está sujeto al impuesto sobre la renta por su ingreso mundial, pero con la finalidad de evitar la doble tributación por el impuesto pagado sobre el ingreso obtenido de fuentes de riqueza en el extranjero se establecen normas a efecto de conceder el acreditamiento del impuesto que debe ser pagado de conformidad con la Parte I del Estatuto del Impuesto sobre la Renta de Canadá, de una cantidad calculada con relación a los impuestos pagados en el lugar de origen del ingreso al gobierno o la subdivisión política de un país extranjero.¹¹¹

¹¹¹ Las disposiciones legales relativas y los comentarios a las mismas se tomaron de las siguientes obras:

En la Parte I, División E, subdivisión C, sección 126 del "Acta del Impuesto sobre la Renta" se establecen las disposiciones inherentes al "foreign tax deduction" que en la práctica no es otra cosa que el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, y el cual se otorga en base a dos modalidades: crédito por ingresos que no provienen de actividades empresariales, y crédito por ingresos percibidos en relación a dichas actividades.

Las disposiciones de la subsección 1, para ingresos por actividades que no son empresariales, son las que a continuación se transcriben:

"Un contribuyente que haya sido residente en Canadá en cualquier período de tiempo correspondiente al ejercicio fiscal, puede deducir del impuesto que le corresponda pagar en dicho ejercicio y que deba pagar bajo las reglas de esta Parte una cantidad igual a,

"(a) aquella parte de cualquier impuesto pagado durante el año por los ingresos que no provengan de actividades empresariales a un gobierno que no sea el de Canadá (excepto, en el caso de que el contribuyente sea una persona moral, cualquier impuesto o parte del mismo que pueda razonablemente ser considerado como pagado por el contribuyente en relación al ingreso que tenga por acciones en el capital de una subsidiaria extranjera de dicho contribuyente) y que dicho contribuyente puede solicitar, pero sin que exceda de ninguna forma de,

"(b) la proporción del impuesto que durante el año se hubiera causado de conformidad con esta Parte por el mismo contribuyente, obtenida por.

a) CCH CANADIAN LIMITED, "Canadian Income Tax Act, with Income Tax Regulations", Ontario, Canadá, 52nd Edition, 1992, pp. 1038-1050.

b) CCH CANADIAN LIMITED, "1993 Canadian Master Tax Guide", Ontario, Canadá, 48th Edition, 1993, pp. 622-635.

"(i) la suma de los ingresos del contribuyente provenientes de fuentes de riqueza situadas en el otro país, sin incluir cualquier porción de dichos ingresos que sea deducible para el contribuyente bajo las reglas del subpárrafo 110.6(f)(4) o con respecto al cual una cantidad sea deducible para él bajo las reglas de la sección 110.6,

"(A) durante el año, si la sección 114 no es aplicable, o,

"(B) si la sección 114 es aplicable, por el período o períodos del ejercicio a que se refiere el párrafo (a) de la misma,

"presumiendo que,

"(C) el contribuyente no llevó a cabo negocios empresariales en dicho país,

"(D) cuando el contribuyente sea una corporación, que ésta no haya tenido ingresos por las acciones que detenta del capital social de una subsidiaria extranjera de dicho contribuyente, y,

"(E) cuando el contribuyente sea una persona física,

"(I) que ninguna cantidad se haya deducido bajo las reglas de la subsección 91(5) para calcular el ingreso del ejercicio, y,

"(II) si dedujo alguna cantidad bajo las reglas de la subsección 122.3(1) del impuesto del ejercicio que corresponde pagar bajo las reglas de esta Parte, que el ingreso obtenido por el contribuyente por la prestación de un servicio personal subordinado no haya sido de fuente proveniente de tal país en la medida de la menor de las cantidades determinada con relación al mismo bajo los párrafos 122.3(1)(c) y (d) para el ejercicio.

"entre,

"(ii) la suma de,

"(A) la cantidad, si la hay, por la cual,

"(I) la suma de los ingresos percibidos durante el ejercicio, donde la sección 114 no se aplica al contribuyente por dicho ejercicio, y la cantidad, si existe, que se suma bajo la subsección 110.4(2) para computar el ingreso gravable del ejercicio, y,

"(II) donde la sección 114 es aplicable al contribuyente en relación al ejercicio, el ingreso por el período o períodos en el año referente a lo que dispone el párrafo (a) de dicha sección,

"excede a,

"(III) la suma de todos los conceptos, cada uno de los cuales es un concepto deducible por el contribuyente bajo la sección 110.6 o el párrafo 111(1)(b), o deducible por el contribuyente bajo el párrafo 110(1)(d), (d.1), (d.2), (d.3), (f) o (j), o la sección 112 o 113, por el año o con respecto al período o períodos a que se refiere la subcláusula anterior, según sea el caso, y,

"(E) la cantidad, si la hay, sumada bajo la sección 110.5 para calcular el ingreso gravable del año." (Las cursivas son nuestras).

Como podemos observar resulta complejo el cálculo del acreditamiento ("deducción" según se le llama en esta ley) de los impuestos sobre la renta pagados en otro país por actividades no empresariales. El cálculo y la forma de efectuar dicho acreditamiento siguen la serie de pasos que exponemos a continuación de la manera más clara posible.

Esta norma fiscal dispone que un contribuyente podrá en cualquier momento del ejercicio fiscal deducir del impuesto de dicho ejercicio una cantidad igual al resultado de hacer las operaciones que se disponen en la subsección 1 de la sección 126, mismas que se efectuarán de la siguiente manera:

(a) El acreditamiento se hará por la parte que corresponde al impuesto sobre la renta por actividades que no sean empresariales y que haya sido pagado a un gobierno extranjero durante el ejercicio fiscal,

y que el contribuyente puede solicitar, sin que exceda de ninguna manera de,

(b) la proporción del impuesto que de otra forma se pagaría por dicho contribuyente bajo las reglas de la Parte de la ley que corresponde a la sección en estudio y que representa (i) la suma de los ingresos del contribuyente en el país extranjero, sin incluir ningún concepto deducible por cantidades exentas del impuesto sobre la renta en Canadá con motivo de una disposición contenida en un convenio o acuerdo en materia tributaria con otro país que tenga fuerza de ley en Canadá, o las deducciones por ganancias de capital, (A) por el año, si no le aplican las disposiciones para residentes temporales que sean personas físicas, o (B) por el periodo o periodos en que dicho residente temporal haya estado empleado o haya desarrollado negocios en Canadá, en el supuesto que (C) no haya efectuado actividades empresariales en el otro país, (D) que en el caso de un contribuyente persona moral no haya tenido ingresos derivados de detentar acciones del capital social de una subsidiaria extranjera de dicha persona moral; y (E) en el caso de que el contribuyente sea una persona física que (I) ninguna cantidad por dividendos recibidos se haya deducido para calcular el ingreso del ejercicio, y (II) que las deducciones por el ingreso obtenido de un trabajo dependiente fuera de Canada sean las menores que se puedan determinar con relación a las que se autorizan por el impuesto pagadero por un empleo fuera del país.

La cantidad que se obtenga de efectuar las operaciones matemáticas antes descritas será dividida entre,

El ingreso del contribuyente en el ejercicio más las cantidades por ingreso gravable del año antes señaladas, menos la deducción por pérdidas netas de capital, las ganancias de capital deducidas bajo la exención de ganancias de capital vitalicias, ciertos dividendos gravados deducibles para personas morales, la cantidad deducible bajo las reglas de la opción de deducción de capital, cualquier cantidad deducible de conformidad con planes de capitalización para empleados, de distribución diferida de ganancias, las cantidades deducidas en relación con préstamos para cambio de casa y los pagos de asistencia social, compensaciones para trabajadores así como las cantidades exentas del impuesto sobre la renta canadiense en virtud de un tratado en materia tributaria con otro país.

La cantidad que resulte será la proporción que se podrá acreditar de acuerdo con estas reglas.

Para el caso de que se lleven a cabo actividades empresariales en el otro país se disponen en la subsección 2 de la sección 126 del Estatuto o Acta del Impuesto sobre la Renta de Canadá, las siguientes reglas para el acreditamiento:

"Cuando un contribuyente que haya sido residente en Canadá en cualquier tiempo en un ejercicio fiscal, desarrollando actividades empresariales en dicho ejercicio en un país distinto a Canadá, dicho contribuyente podrá deducir del impuesto causado en el ejercicio, que de otra manera debió ser pagado de conformidad con esta Parte, una cantidad que no excederá de la menor de,

"(a) la parte de la suma del impuesto sobre la renta pagado durante el año con relación a las actividades desarrolladas en el otro país, y las sumas que no haya utilizado por créditos de impuestos extranjeros relacionados exclusivamente con dicho país, por los siete ejercicios fiscales inmediatos

anteriores y por los tres ejercicios fiscales inmediatos posteriores al ejercicio en que se solicite el acreditamiento.

"(b) la cantidad que se determine bajo las reglas de la subsección (2.1) por el ejercicio con respecto al cual llevó a cabo las actividades empresariales en el otro país, y,

"(c) la cantidad por la cual,

"(i) el impuesto del ejercicio que deba ser pagado por el contribuyente de conformidad con lo que establece esta Parte,

"exceda a,

"(ii) la cantidad o la suma de las cantidades, según sea el caso, deducidas bajo la subsección (1) por el contribuyente del cálculo del impuesto por el ejercicio que se debería pagar de conformidad con esta Parte."

La explicación que damos a esta norma jurídica es que de esta forma al contribuyente que desarrolle actividades empresariales en un país del extranjero se le permite acreditar del impuesto de Canadá calculado de conformidad con las disposiciones de la Parte I, una porción del impuesto sobre la renta por ingresos por actividades empresariales pagado durante el ejercicio con relación al cual desarrolló dichas actividades en aquel país, adicionada con las cantidades no utilizadas por crédito de impuesto extranjero con dicho país.

El acreditamiento está limitado a la menor de las siguientes cantidades:

A.- La proporción del impuesto que deba pagarse de conformidad con la Parte I que se forma por:

a) El ingreso que el contribuyente haya tenido en el ejercicio por actividades empresariales desarrolladas en el país extranjero, sin incluir la cantidad que se permite deducir de conformidad con las reglas del tratado en materia fiscal que en su caso se tengan.

La cantidad que resulte se divide entre:

b) La suma del ingreso del contribuyente en el ejercicio y de cualquier cantidad previamente determinada que se incluya en el ingreso gravable, menos,

1) Las ganancias de capital que sean deducibles dentro de la exención de ganancias de capital vitalicias para personas físicas.

2) Las pérdidas netas de capital deducibles.

3) La cantidad deducible bajo las reglas de la opción de deducción de capital.

4) Cualquier cantidad deducible de conformidad con planes de capitalización para empleados, y de distribución diferida de ganancias.

5) Las cantidades deducidas en relación con préstamos para cambio de casa.

6) Los pagos de asistencia social, compensaciones para trabajadores así como las cantidades exentas del impuesto sobre la

renta canadiense en virtud de un tratado en materia tributaria con otro país.

7) La deducción por dividendos gravados recibidos de una persona moral residente en Canadá, y,

8) La deducción por los dividendos recibidos de una subsidiaria en el extranjero adicionada, en el caso de una persona moral, con la suma del ingreso gravable que incrementará el crédito por impuestos pagados en el extranjero, más, en caso de que proceda, el impuesto del 52% por ingresos que no son percibidos en una provincia, y,

8) La cantidad por la cual el impuesto que deba ser pagado de conformidad bajo las reglas de la Parte I, exceda la deducción para el crédito del impuesto por ingresos en actividades no empresariales, permitiendo de tal modo que los impuestos por actividades no empresariales se acrediten primero.

Como se puede observar, para el supuesto de impuestos pagados en el extranjero por actividades empresariales se presentan considerables limitaciones para efectuar el acreditamiento (como crédito directo ordinario) de la cantidad total de lo que representaría el impuesto sobre la renta a pagar en Canadá. Lo que se hace sin embargo es permitir que dichos impuestos pagados en el extranjero sean acreditados en declaraciones complementarias contra el impuesto sobre la renta canadiense en un período de diez años, siete hacia atrás y tres hacia adelante, lo cual da un margen muy amplio para que las

finanzas del gobierno canadiense no se vean mermadas por un crédito directo ordinario que de otra forma se acreditaría en su totalidad en un sólo ejercicio fiscal.

Un ejemplo que nos puede ayudar a entender mejor el mecanismo de acreditamiento para personas morales fijado por este país, sería el siguiente:¹²⁴

La compañía "X" Ltd. tiene una sucursal en operación en los Estados Unidos y por la cual recibe ingresos por actividades empresariales de 20,000 dólares canadienses en el ejercicio. Sobre este ingreso un impuesto de 8,640 dólares canadienses se paga al gobierno de los Estados Unidos y 2,000 dólares canadienses se pagan al estado y a la ciudad de Nueva York. Además hay un impuesto de 1,000 dólares canadienses que se pago al gobierno de los Estados Unidos por ingresos de actividades empresariales que esta disponible para acreditarlo en los ejercicios inmediatos posteriores y que proviene del ejercicio fiscal inmediato anterior.

La compañía "X" también recibe un dividendo de 1,000 dólares canadienses de una afiliada extranjera residente en el Reino Unido; se pago un 15% de impuesto retenido en la fuente al gobierno del Reino Unido que representa la cantidad de 150 dólares canadienses. Este dividendo está exento para efectos fiscales en Canadá. La misma compañía que mencionamos recibe también un ingreso en forma de dividendos de 2,000 dólares canadienses de una compañía no afiliada y

¹²⁴ Tomado de CCM CANADIAN LIMITED, "1993 Canadian Master Tax Guide", Op. Cit. Supra, p. 624.

se hizo una retención de 300 dólares canadienses lo que equivale a un 15% de impuesto en el Reino Unido. Los ingresos por actividades empresariales de fuente de riqueza en Canadá ascienden a 100,000 dólares canadienses y la tasa de impuesto conjunto federal y provincial es del 50%.

Cálculo del Impuesto Residente:

Ingreso por actividades no empresariales:

Dividendo recibido de una afiliada en el E. Unido.....	6	1,000	
Deducción.....	<u>2</u>	<u>11,000</u>	0
Ingresos por dividendos provenientes del E. Unido.....		02,000	02,000

Ingresos por Act. Empresariales:

Canadienses.....		100,000	
De Estados Unidos.....		<u>200,000</u>	<u>200,000</u>
Ingreso Gravable.....			<u>300,000</u>
Impuesto federal y provincial.....			61,000
Crédito por impuesto extranjero.....			<u>210,300</u>
Impuesto canadiense a pagar.....			<u>250,700</u>

Impuesto extranjero por Act. No Exp. en el E. Unido.

Impuesto pagado al E. Unido por ingresos por Act. No Empresariales: (2150-2300).....	0	460
Menos: la porción aplicable a los dividendos exentos de una compañía afiliada.....		<u>(150)</u>
Disponible para acreditar.....		<u>310</u>
Ingreso por Act. No Exp. en el E. Unido.....	<u>2</u>	<u>2,000</u>

Ingreso total del ejercicio.....	<u>\$122,000</u>
Impuesto federal y provincial.....	<u>\$ 61,000</u>
Limitación: (\$2,000/\$122,000)(\$61,000).....	<u>\$1,000</u>
(asumiendo un crédito fiscal provincial)	
Crédito fiscal por impuestos por Act. No Exp. del E. Unido..	
Crédito Fiscal por Act. Exp. en Estados Unidos.	
Impuesto pagado en los Estados Unidos:	
(\$8,640 - \$2,000 = crédito fiscal sin usar de \$1,000).	<u>\$11,640 133</u>
Ingreso por Act. Exp. en Estados Unidos.....	<u>\$ 20,000</u>
Ingreso Anual.....	<u>\$100,000</u>
Impuesto Provincial y federal Canadiense.....	<u>\$ 61,000</u>
Limitación: (\$20,000/\$122,000)(\$61,000).....	<u>\$10,000</u>
Crédito fiscal permitido por ingresos en act. exportaria-	
les (el menor de \$11,640 y \$10,000).....	<u>\$10,000</u>
Total del Crédito por impuesto Extranjero pagado.....	<u>\$10,000</u>

Como se desprende el cálculo es sumamente complejo, pero a continuación pasaremos al análisis del mecanismo que fija la legislación fiscal de los Estados Unidos, intentando hacer un estudio comparativo.

133 \$1,640 dólares (\$1,000 - \$8,640 - \$2,000 - \$10,000) de crédito por impuesto extranjero sin usar están disponibles para acreditarlos hacia atrás y hacia adelante. \$640 dólares (\$8,640 - \$2,000 - \$10,000) pueden llevarse hacia adelante siete años y hacia atrás tres años a partir del presente ejercicio fiscal. \$1,000 dólares Canadienses pueden acreditarse hacia adelante por los próximos seis años a partir del presente ejercicio fiscal. Acreditarlos hacia atrás no se permite en el caso de los 1,000 dólares dichos, ya que el acreditamiento hacia atrás debe hacerse en el año en el cual se generó el crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero.

D.2 ESTADOS UNIDOS.

Las normas jurídicas del derecho interno de los Estados Unidos referentes a la deducción y acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero están contenidas en el "Internal Revenue Code" (Código de Rentas Internas) de este país, en las secciones 901 a 908. En dichas normas se dispone que un contribuyente puede deducir el impuesto sobre la renta pagado o causado en el extranjero, o en su caso puede solicitar un crédito contra el impuesto sobre la renta de los Estados Unidos.^{13A}

El crédito por el impuesto extranjero puede ser tomado por los impuestos sobre ingresos o ganancias con los que grava un país extranjero o una posesión de los Estados Unidos a una persona moral doméstica o a un ciudadano de los Estados Unidos, sea o no residente (o por una contribución con la que una posesión de los Estados Unidos grava a un residente de dicho país), siempre que dichos impuestos sean pagados o causados durante el ejercicio fiscal.

Por lo común la cantidad a acreditar autorizada para ciudadanos y personas morales domésticas, residentes de los Estados Unidos y Puerto Rico, para personas físicas extranjeras no residentes y personas morales extranjeras, así como para asociaciones y sucesiones está

^{13A} Las disposiciones legales relativas y los Comentarios a las mismas se tomaron de la obra siguiente:

COMMERCE CLEARING HOUSE, INC., "1993 United States Master Tax Guide", Chicago, USA, 76th Edition, 1193, pp. 952-956.

sujeta a las limitaciones que se fijan en la sección 904 del Código de Rentas Internas, las que veremos más adelante.

Un extranjero residente de los Estados Unidos durante la totalidad del ejercicio fiscal puede acreditar los impuestos pagados o causados en cualquier posesión de los Estados Unidos. Un extranjero residente durante todo el ejercicio fiscal está autorizado para acreditar el impuesto determinado por cualquier país extranjero (sujeto a la consideración discrecional del Presidente de los Estados Unidos), sólo si el país del cual es ciudadano o está sujeto a imposición en la fuente por tales impuestos permite un crédito similar para los ciudadanos de los Estados Unidos que residen en dicho país.

Excepto en el caso de una reducción del crédito por participación en un boicot extranjero, un contribuyente que elige el crédito contra el impuesto en cualquier año fiscal tiene prohibido deducir el impuesto extranjero del ingreso de Estados Unidos en dicho año.

También, un contribuyente no puede tomar un crédito por algunos impuestos extranjeros y una deducción por otros en un ejercicio fiscal excepto cuando el crédito haya sido reducido o limitado por los impuestos pagados sobre un ingreso que sea producto de un boicot al exterior. Un contribuyente si puede de cualquier manera cambiar de la deducción al crédito o viceversa en diferentes ejercicios fiscales. Una persona física puede solicitar el crédito del impuesto extranjero aún cuando elija el no especificar sus deducciones.

No se permite ninguna deducción por los impuestos al ingreso, de ganancias de guerra, y de ganancias en exceso, que son aplicados por cualquier país extranjero o posesión de los Estados Unidos, si dichos impuestos son pagados o causados en relación a los ingresos por comercio exterior de una persona moral extranjera dedicada a la venta de mercancías.

A pesar de que con el crédito se pretenden cubrir impuestos sobre la renta pagados en el extranjero, se permite que se cubran impuestos que se aplican en lugar de contribuciones al ingreso, que son fijadas en ciertos casos y por determinados países en particular. De cualquier forma, cuando el impuesto de un país extranjero en particular no sea substancialmente similar al impuesto sobre la renta, no se podrá conceder el crédito y no se califica para poder tomarlo.

Las disposiciones administrativas ("*Regulations*") limitan los tipos de impuestos extranjeros que califican para el crédito y establecen una guía comprehensiva en la que se determina cuales tipos de dichas contribuciones se pueden acreditar contra el impuesto de los Estados Unidos.

Para calcular la cantidad líquida en crédito que se puede tomar contra el impuesto tratándose de impuestos extranjeros, los contribuyentes están sujetos a las limitaciones que evitan que el crédito sea usado para reducir la cantidad de impuesto estadounidense a pagar sobre ingresos de fuente de riqueza ubicadas en los Estados Unidos. El método por el cual se establece la limitación se encuentra contenido en la

sección 904(a) del Código de Rentas Internas y se le denomina como *método total*.

Bajo las reglas de dicho método, un contribuyente totaliza los impuestos que ha pagado a todos los países extranjeros y posesiones. Este total está sujeto a la cantidad límite que resulta de multiplicar el impuesto de los Estados Unidos por el factor que se obtiene al dividir el ingreso gravable de fuentes extranjeras entre el denominador consistente en el ingreso gravable de renta mundial. La limitación se calcula en forma separada por algunos de los distintos tipos de ingreso según se establece en el Código. Un ejemplo para el cálculo de dicha limitación se hace al final de este apartado.

Las deducciones relativas al ingreso en el extranjero, así como la parte proporcional de las deducciones que no tienen ninguna relación con algún tipo específico de ingreso, se incluyen en el cálculo del ingreso extranjero gravable. Las personas físicas, las sucesiones y los fideicomisos deben calcular su ingreso gravable sin tomar las deducciones personales autorizadas, o las que se permiten para sucesiones y fideicomisos.

Para el cálculo de la limitación del crédito por impuestos pagados en el extranjero, las pérdidas relacionadas con el ingreso de países extranjeros reducen el ingreso gravable de dichos países extranjeros, así como las cantidades de impuestos extranjeros que pueden ser tomadas de dichos países para efectos del crédito contra el impuesto de los Estados Unidos. Las pérdidas tenidas en el extranjero reducen el impuesto de Estados Unidos y el ingreso gravable para este

país sólo en los casos en que dichas pérdidas exceden al ingreso que se haya tenido en el ejercicio fiscal en todos los países extranjeros.

El grado en el cual una ganancia de capital de fuente extranjera puede ser utilizado para calcular la limitación para un crédito contra impuestos extranjeros está restringido. El efecto general de esta limitación es el de requerir que la pérdida neta de capital de una fuente de riqueza de los Estados Unidos sea tomada en cuenta para determinar la ganancia de capital de una fuente de riqueza en el extranjero.

Los siguientes conceptos de ingreso que provengan de personas morales en el extranjero cuya propiedad sea detentada por personas de nacionalidad de los Estados Unidos son tratadas como si hubieran sido obtenidos de una fuente de riqueza en dicho país para efectos de las limitaciones al crédito por impuestos pagados en el extranjero:

a) intereses, b) dividendos, c) ingresos obtenidos en relación con la subparte F del Código de Rentas Internas, y d) el ingreso obtenido por una compañía extranjera propiedad de residentes en Estados Unidos.

Los ingresos obtenidos en relación con la subparte F y los de una compañía extranjera propiedad de residentes en Estados Unidos serán considerados como de origen en este país en la medida en que dichos conceptos sean atribuibles a un ingreso de fuente de riqueza con origen en los Estados Unidos o sean de una compañía extranjera propiedad de norteamericanos.

El Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos ha sido autorizado a expedir reglamentación a fin de requerir a los contribuyentes a reubicar el ingreso de cualquier miembro de un grupo de empresas afiliadas, o a modificar las reglas de las declaraciones para empresas que consolidan, en la medida que sea necesario para tomar en cuenta las reglas que limitan el crédito por impuesto pagado o causado en el extranjero.

En el caso de las categorías o rubros de ingreso siguientes, se debe calcular por separado el crédito por impuestos pagados en el extranjero:

a) ingreso pasivo, b) intereses con alta retención de impuestos, c) ingreso por servicios financieros, d) ingresos por transporte marítimo, e) dividendos percibidos por personas morales de cada empresa que no esté bajo su control directo, f) ciertos dividendos de una empresa doméstica que sea o haya sido vendedora internacional de mercancías, g) ingresos del comercio exterior, h) ciertas distribuciones provenientes de una empresa de venta de mercancías extranjera o que haya tenido esta naturaleza jurídica, por concepto de ganancias atribuidas a ingresos por comercio exterior, intereses, y cargos por flete o transportación, e i) por todos los demás ingresos no incluidos en las anteriores categorías (ingresos con limitación general) y que se encuentran contenidos en la sección 904(d) del Código de Rentas Internas y en las reglas administrativas del numeral 1.904-4.

El siguiente es un ejemplo que nos ilustra acerca de la forma en que se calculan las limitaciones que se deben tomar en cuenta antes

de efectuar el crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero que corresponde:¹²²

La compañía "Z" tiene un ingreso mundial gravable de \$800,000 dólares americanos, y un impuesto tentativo a pagar en Estados Unidos por la cantidad de \$370,500. De sus operaciones en España, "Z" tuvo una cantidad de \$300,000 dólares americanos de ingreso gravable que son gravados a una tasa del 30 por ciento por concepto de impuesto sobre la renta, y de sus operaciones en Canadá la compañía "Z" tuvo un ingreso gravable de \$200,000 dólares americanos que deben cubrir un impuesto con tasa del 20%. Para calcular la limitación de crédito fiscal extranjero, la compañía "Z" debe multiplicar el impuesto de los Estados Unidos (\$370,500) por el ingreso gravable proveniente de fuentes en el exterior (\$300,000 + \$200,000 = \$500,000) dividido dicho resultado entre el ingreso gravable mundial obtenido.

Cálculo del Límite de Crédito de Impuesto Extranjero.

Ingreso percibido en España más ingreso percibido en Canadá.

$$\$300,000 + \$200,000 = \$500,000$$

División del resultado obtenido entre el ingreso gravable mundial:

$$\$500,000 / \$800,000 = 0.625$$

Al factor que resulta se le multiplica por el impuesto tentativo a pagar en los Estados Unidos, y la cantidad resultante será el límite de acreditamiento que se permite:

$$0.625 \times \$370,500 = \$231,562.50$$

La cantidad resultante que establece el límite a acreditar es de:

¹²² El ejemplo ha sido tomado de la obra anterior, pp. 553-554.

\$231,562.50 dólares.

Como se desprende del ejemplo presentado la cantidad resultante es mucho mayor del impuesto pagado en el extranjero que es el 30% de \$300,000 dólares percibidos en España (\$90,000) y el 20% de los \$200,000 dólares percibidos en Canadá (\$40,000) lo que suma \$130,000 dólares por lo que si es factible el acreditar en su totalidad dicho impuesto pagado en el extranjero contra el que corresponda pagar en los Estados Unidos.

A continuación estudiaremos el método fijado por nuestro país por el cual se concede el acreditamiento.

D.3 MEXICO.

En nuestra nación, hasta antes de la celebración de los tratados internacionales para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta, el único método que existía (que fue el que las autoridades fiscales consideraron el menos perjudicial para las finanzas públicas, pero que aliviaba en parte el problema de la doble imposición) era el método unilateral, por el cual en nuestra legislación se concedía la posibilidad del acreditamiento contra impuestos pagados en el extranjero.

Como se pudo observar, las disposiciones en la materia de Canadá y de Estados Unidos son prolíficas (y además las de Canadá con bastantes reglas específicas o casuísticas), pero sin embargo llevan

años de ventaja, en comparación nuestra, en la celebración y aplicación de tratados bilaterales en la materia.

En México el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el mecanismo para efectuar el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, el cual será transcrito y analizado a continuación.

"Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago en los términos de esta Ley."

Con el requisito inicial de que sean similares los ingresos gravados que se establecen en la ley mexicana y los que se gravan en el extranjero, se permite el acreditamiento en contra del impuesto mexicano que resulte, del impuesto pagado en el extranjero por ingresos obtenidos de fuente de riqueza ubicada en el exterior. El crédito es un crédito directo ordinario como veremos enseguida aunque también se autoriza el crédito indirecto.

"Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, que se determinará en los términos del reglamento de esta Ley. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad,

correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México posea cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero."

Se autoriza un crédito indirecto entre personas morales, siempre y cuando la que reciba los dividendos residente en México posea cuando menos el 10% del capital social de la que reside en el extranjero y paga los mismos.

El crédito se hace por el impuesto sobre la renta (correspondiente al monto proporcional de las utilidades percibidas en México) que se haya pagado al distribuir utilidades o dividendos la sociedad residente en el extranjero.

La forma de cálculo del monto proporcional esta señalada en el artículo 5º del Reglamento de la Ley, y se obtiene dividiendo la utilidad percibida por la sociedad mexicana "entre el total de la utilidad que haya obtenido la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo" multiplicando el resultado por el impuesto pagado por la sociedad al repartir los dividendos.

Tanto la utilidad percibida como el impuesto pagado en el extranjero por dicha utilidad deberán acumularse.

Una última disposición reglamentaria indica que el 10% como mínimo del capital social de dicha sociedad residente en el extranjero

se deberá tener cuando menos "los seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o utilidad de que se trate".

"Tratándose de personas morales, el monto del impuesto acreditable a que se refieren los párrafos anteriores no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, a la utilidad fiscal del ejercicio de que se trate, en la proporción que la utilidad fiscal percibida de fuente de riqueza ubicada en el extranjero represente respecto del total de la utilidad fiscal."

Aquí se establece una limitación para conceder el crédito por impuestos pagados en el extranjero, tal y como se hace en los Estados Unidos. La forma de calcular dicho límite se hace obteniendo la proporción que los ingresos gravables de fuente de riqueza en el extranjero representan del total de ingresos que haya tenido la persona moral, multiplicando el cociente que se obtenga por el impuesto tentativo que correspondería pagar en México. El cálculo es similar al de los Estados Unidos.

"En el caso de personas físicas, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar al total de impuestos que deban pagar en México, el cociente que resulte de dividir los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero entre el total de ingresos del ejercicio."

El cálculo es el mismo que para las personas morales, nada más que se toman en cuenta en lugar del impuesto tentativo a pagar, "el total de impuestos que se deban pagar en México".

"Las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este artículo hasta por una cantidad equivalente al impuesto que se les hubiera retenido de no estar gravadas en virtud de dicha condición."

La limitación que se establece para el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero por el criterio vinculatorio de la nacionalidad es sólo por la cantidad que en su caso se debió haber retenido en la calidad de no residentes con fuente de riqueza en el otro país. La cantidad adicional que se le obliga a cubrir a dicha persona física no se podrá acreditar. La operación que se realice aquí es tan sólo determinar lo que se le hubiera retenido en la fuente, ese es el límite.

En el artículo 6º del Reglamento de la Ley se dispone que para las personas físicas la forma de calcular el límite máximo de impuesto extranjero acreditable se hará "dividiendo el total de impuestos que por sus ingresos deban pagar en México entre" la cantidad que se haya fijado de ingreso gravable para calcular el impuesto según la tarifa anual para dichas personas contenida en el título IV, y el resultado que se obtenga se multiplicará por los ingresos acumulables de fuente ubicada en el extranjero.

En el mismo artículo del reglamento se da otra opción para el cálculo del acreditamiento máximo permitido al considerar como límite el 35% de su utilidad fiscal en la proporción que resulte de dividir

los ingresos de fuente extranjera entre el total de ingresos acumulables.

Para el caso de un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, cuando se atribuyan a este último establecimiento ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se efectuará el acreditamiento sólo por los ingresos que hayan sido sujetos a retención de impuesto en la fuente.

"Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los cinco ejercicios siguientes. Para los efectos de este acreditamiento se aplicarán en lo conducente las disposiciones sobre pérdidas del Capítulo III del Título II de esta Ley."

Se establece aquí una regla para llevar hacia adelante el acreditamiento que se encuentre dentro de los límites pero que no pueda acreditarse.

La operación de "carryforward" para efectuar el acreditamiento en los cinco años posteriores se realiza dentro de la normatividad establecida para las pérdidas de personas morales en la ley

"Para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse en los términos de este artículo, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el tipo de cambio que resulte aplicable conforme a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 20 del Código

Fiscal de la Federación, a los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero a que corresponda el impuesto."

La norma es clara en el sentido de que para el cálculo del acreditamiento el contribuyente está obligado a efectuar la conversión cambiaria respectiva de los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero por el que se paga el impuesto, de conformidad con el tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación.

Un ejemplo para el cálculo del acreditamiento es el que exponemos a continuación:¹²¹

La compañía "Industrias S" tiene inversión en la empresa "Y" de San Antonio, Texas por NS10,000 que representan una quinta parte del Capital de la empresa residente en el extranjero. Durante 1991 cobró dividendos por NS1,500, habiéndole retenido NS500 como impuesto sobre la renta.

Se desea conocer el límite de acreditamiento suponiendo que la utilidad de la persona moral mexicana es de NS5,000, sin considerar los ingresos por dividendos, habiendo hecho pagos provisionales por NS1,800.

Cálculo del Impuesto sobre la Renta de México:

Utilidad en México.....NS5,000

¹²¹ El ejemplo ha sido tomado de: CALVO LANGARICA, CESAR, "Estudio Contable de los Impuestos", Editorial PAC, MÉXICO, 2^a Edición, 1991, p. 8-2.

MAS:

Dividendos cobrados a personas morales res. en el ext...N\$1,500
 El impuesto sobre la renta retenido en Estados Unidos.....N\$500
 Resultado Fiscal que se obtiene.....N\$7,000
 Impuesto sobre la Renta 35% (artículo 10 de la Ley)....N\$2,450

MENOS:

Pagos Provisionales.....N\$1,800
 Impuesto retenido en el extranjero.....N\$500
 Impuesto Total N\$2,300
 Diferencia a pagar por la empresa...N\$2,450 - N\$2,300 = N\$150

El límite de acreditamiento se hace con el siguiente cálculo.

Proporción de la utilidad fiscal de fuente de riqueza en el extranjero respecto del total de la utilidad fiscal:

$$N\$1,500 + N\$500 = N\$2,000 / N\$7,000 = \underline{0.286}$$

Que se multiplica por el impuesto tentativo a pagar en México:

$$N\$5,000 \times 35\% = N\$1,750 \times 0.286 = \underline{N\$500.5}$$

Por lo que el límite de impuesto acreditable será de N\$500.5, con lo que procede acreditar en su totalidad el impuesto sobre la renta retenido en el extranjero por la percepción de dividendos.

Es así como hemos visto las tres formas en que se realiza el acreditamiento en los países que estudiamos y que representan en cada caso específico el país de residencia que acredita contra su impuesto el impuesto pagado por fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Cada Estado con un método unilateral propio trata de dar solución al

problema, pero igualmente las reglas de acreditamiento se utilizan en los métodos bilaterales y en muchos casos representan una respuesta más efectiva al problema.

En el siguiente apartado pasaremos al estudio de una de las disposiciones más importantes de los tratados que es la no discriminación, por la que se hacen extensivas las reglas comerciales de trato nacional y de trato de nación más favorecida al ámbito tributario.

E.-NO DISCRIMINACION.

E. - NO DISCRIMINACION.

-Ambos tratados:

Estas reglas están contenidas en los artículos 23 y 25 de los tratados celebrados con Canadá y los Estados Unidos, respectivamente.

-No discriminación a los nacionales de un Estado.

Es importante estudiar con detalle lo que se dispone en este artículo, ya que nos llama la atención que si bien los criterios de vinculación primordialmente aceptados en los tratados y que derivan de los modelos OCDE y ONU como son el de residencia y el de fuente de riqueza se dejan de lado en estos mismos modelos y en los tratados, siendo la nacionalidad el criterio determinante para reglamentar la no discriminación.¹²²

Se establece la regla de que los nacionales de un Estado que celebra el convenio no serán sometidos en el otro país a ninguna contribución u obligación relativa a la misma, que no se exija o que sea más gravosa que las contribuciones a las que están o puedan estar

¹²² En nuestra legislación interna se exige la residencia como requisito para tener derecho a las disposiciones de los tratados. Así el artículo 4-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México dispone que "los tratados internacionales que establezcan cargas menores o excepciones distintas a las previstas en esta Ley, sólo se aplicarán cuando el contribuyente acredite la residencia en el país de que se trate, en los términos del propio tratado".

sometidos los nacionales del otro país que tengan las mismas condiciones.

Con lo anterior, tal y como se hace en la normatividad comercial internacional, y concretamente en el GATT, se busca evitar que los impuestos o las obligaciones formales que tienen relación con los mismos, sean utilizados para discriminar en contra de los ciudadanos de una nación celebrante, sin hacer consideración a la residencia del mismo o a la fuente de riqueza de la que deriven los ingresos.

-No discriminación para establecimientos permanentes.

Los establecimientos permanentes de una empresa de un Estado Contratante, que realicen actividades en el otro país tendrán al menos el mismo trato que se les otorga a las empresas de este otro país que desarrollan actividades similares.

-Excepción en la no discriminación para establecimientos permanentes.

La no discriminación para establecimientos permanentes no incluye las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorga "a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares".

Lo anterior a efecto de que los aspectos subjetivos de imposición para personas con determinado estado civil o cargas

familiares no sean exigibles por un Estado Contratante para los residentes de la otra parte.

-No discriminación en contra de Sociedades con participación accionaria o control de extranjeros.

Aquellas sociedades que sean residentes de un Estado Contratante (país de la fuente) y cuyo capital sea total o parcialmente propiedad o esté controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro país, tendrán en dicho Estado el mismo tratamiento que se concede para otras empresas similares en dicho país, y no se les impondrá ninguna obligación más gravosa que aquella que tienen las demás empresas que realizan actividades similares.

Esta es una importante disposición de trato nacional por la que se obligan los contratantes a dar la misma atención que en su nación se dé a las empresas de nacionales del otro país que tienen la propiedad o el control de ellas en el país de la fuente.

-Con Canadá:

-Sólo se incluyen los Impuestos sobre la renta de México y Canadá y el Impuesto al Activo de México.

Es importante mencionar que a diferencia del convenio con los Estados Unidos, en el caso del que se celebre con Canadá sólo se contemplan en la protección contra medidas discriminatorias los

impuestos específicamente señalados en el tratado: los que se imponen sobre la renta en ambos países, y el impuesto al activo de México.

-Con Estados Unidos:

-Excepción al principio de no discriminación por imposición de renta mundial.

Con este país se acuerda que la imposición por la renta mundial de una persona nacional de un Estado, y otra que no está sometida a imposición por dicho principio en el mismo Estado pero que es nacional del otro país, no están en las mismas condiciones, y por ello se entiende que no se discrimina en la diferenciación de criterios de vinculación.

Regla muy importante que hace ver la supuesta diferenciación de condiciones entre dos personas sometidas a distintos criterios de vinculación, que por ese hecho no están en igualdad de condiciones.

-Excepciones a la no discriminación, cuando no hay obligación de un Estado de conceder deducciones o desgravaciones a los residentes del otro.

No se interpretarán ni aplicarán las disposiciones de no discriminación del tratado para impedir que alguno de los Estados Contratantes imponga un impuesto adicional sobre las utilidades de sucursales contenido en el artículo 11-A del convenio, o en el caso de México a no conceder una deducción por gastos presuntos a una persona

física que resida en los Estados Unidos y que haya optado por que sus ingresos derivados de bienes inmuebles sean gravados sobre una base neta, es decir con deducciones. Además los gastos presuntos podrán deducirse sin tomar en consideración el lugar en que se hicieron dichos gastos.

-No discriminación en la deducibilidad de intereses, regalías y demás gastos pagados.

Con excepción de que se apliquen las disposiciones relativas a vinculación en los casos de empresas asociadas, de pago de intereses y de regalías, "los intereses, regalías o demás gastos pagados" por un residente en el Estado de la fuente a un residente del otro país contratante, serán deducibles en todos los casos a fin de determinar la utilidad gravable del residente del Estado de la fuente, como si los pagos hubieran sido hechos a un residente de este último país.

-No discriminación en relación a todos los impuestos de un Estado.

Sin importar los impuestos que están comprendidos como materia del convenio, se acuerda entre las partes que las reglas contra la discriminación previstas en el artículo que analizamos son aplicables "a todos los impuestos exigidos por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales".

Esto es sumamente trascendente ya que a pesar de que parece inconstitucional que la Federación (de Estados Unidos y de México) se

oblique por los estados o entidades federativas y demás subdivisiones políticas, esto resulta sumamente razonable y parece explicable, sobre todo para protección de México, ya que la discriminación puede efectuarse precisamente no a través de impuestos federales, sino a través de impuestos estatales o locales. Como se sabe en los Estados Unidos la fuerza política de las entidades locales es muy importante y algunos de estos aplican sus propios impuestos a la renta localmente, pero en México con motivo de la Coordinación Fiscal, los impuestos más importantes y sustanciosos económicamente son federales, lo que nos lleva a que exista el peligro de que discriminen en contra de personas residentes en Estados Unidos que sean nacionales mexicanas, que lleven a cabo actividades en el país del norte.

Con Canadá no se estipuló esta regla y sólo se comprenden en las reglas de no discriminación como ya vimos, los impuestos materia del tratado celebrado.

Son importantes todas las reglas vistas con anterioridad ya que así como en materia del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica ya vimos las reglas de trato nacional en materia fiscal (remitimos al efecto al apartado D del Capítulo III), para que no se vaya a discriminar a bienes y servicios de un país que entran o se prestan en otro Estado, así también se uniforman reglas para que no se vaya a discriminar a través de medidas tributarias a un nacional o residente de un país que efectúe actividades empresariales en otro país mediante la no deducibilidad, tasas más altas, requisitos formales más complicados, etc.

F.-AUTORIDADES COMPETENTES PARA APLICAR
LOS CONVENIOS, Y ANALISIS DE SUS
RESPECTIVOS PROCEDIMIENTOS.

F. - AUTORIDADES COMPETENTES PARA EJECUTAR LOS CONVENIOS, Y ANALISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA SU APLICACION.

Como ya lo expusimos al inicio del capitulo V de esta investigación por México, se designa como autoridad competente para aplicar ambos tratados a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por parte de Canadá se designa al Ministro de Renta Nacional o su representante autorizado, y por parte de los Estados Unidos al Secretario del Tesoro o su representante autorizado.

Estas tres autoridades competentes tienen facultades para aplicar los tratados y para interpretarlos de acuerdo con "el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio". Dicha interpretación tendrá sólo el objetivo de ejecutar el tratado y no de resolver controversias entre ambas partes contratantes, o entre un contribuyente y éstas. Para estos últimos casos se sigue un procedimiento especial.

Igualmente se les faculta en los tratados para que puedan comunicarse entre sí, esto es, sin necesidad de recurrir a instancias diplomáticas a fin de resolver las cuestiones que se les presenten.

F. 1. - PROCEDIMIENTO AMISTOSO.

Con Canadá se contienen en el artículo 24, y con Estados Unidos en el artículo 26 de ambos convenios, las disposiciones relativas a como se organizará el procedimiento amistoso.

-Ambos tratados:

-Derecho del Contribuyente que se considere afectado a reclamar las medidas de la autoridad.

Un contribuyente puede someter su caso a la autoridad competente, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de cada Estado, si considera que las medidas adoptadas por uno o ambos países contratantes "implican o pueden implicar" una contribución que no se adecúe a las disposiciones de los tratados. Con Estados Unidos se incluye la posibilidad de que un nacional someta su caso a la autoridad de este país.

-Resolución del asunto en cuestión mediante el acuerdo amistoso entre Estados.

Tomando en consideración las razones y fundamentos que exponga el contribuyente para su reclamación, si a la autoridad le parecen adecuados lo resolverá dentro de las facultades que le competen, pero en caso contrario se tratará de "adoptar una solución satisfactoria" intentando resolver la cuestión mediante el procedimiento de "acuerdo

amistoso" con la autoridad competente del otro Estado que celebra el convenio, esto con la finalidad de que las contribuciones que se realizan al erario público de ambos países estén de conformidad con lo que dispone el convenio.

-Facultad de las autoridades para resolver cuestiones de interpretación y aplicación.

Las autoridades de los países contratantes de los respectivos tratados están facultadas para resolver, dentro de lo posible, las dificultades o solucionar las interrogantes que se planteen con relación a la interpretación y ejecución de los convenios. Dicha facultad deberá ejercitarse mediante el procedimiento de acuerdo amistoso entre los países celebrantes.

-Facultad de las autoridades para comunicarse directamente entre sí.

Sin recurrir a los conductos diplomáticos como ya lo dijimos antes, las autoridades competentes están facultadas para comunicarse y establecer contactos entre sí a fin de llegar a acuerdos que permitan la ejecución eficiente de los tratados.

-Con Canadá:

-Forma de presentar el escrito por el cual se solicita la revisión de las medidas de la autoridad.

En el convenio con este país se dispone que el contribuyente presente ante la autoridad competente del Estado del cual es residente, su petición por escrito sin más formalidad que la de declarar los fundamentos del tratado en los cuales se basa para solicitar "la revisión de dicha imposición".

-Término para interponer el escrito de reclamación.

El escrito por el que se haga la petición de reclamación tiene que ser presentado dentro de los dos años que siguen a la primera notificación del acto "que dé origen a la imposición no conforme a las disposiciones del Convenio". Con esto se da seguridad jurídica procesal para ambas partes, la autoridad y el contribuyente, ya que se establece un término perentorio que representa un plazo mediano de tiempo: 730 días naturales.

-Caducidad de las facultades de la autoridad de los Estados Contratantes para ampliar la base gravable.

Con Canadá se establece un principio de seguridad jurídica muy importante para los contribuyentes de ambos países contratantes. Con esta disposición se reglamentan las facultades de las autoridades competentes de ambos Estados, por las que se señala que "después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna, y en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo", no podrán dichas autoridades aumentar la base gravable de un residente en cualquiera de los países que celebran el "convenio incluyendo en la

misma rentas que también se hayan gravado en el otro Estado Contratante.

Es importante señalar que en caso de que se pruebe fraude, dolo o negligencia por parte del contribuyente, no se aplicará la restricción de caducidad que se mencionó anteriormente, y esto resulta razonable debido al hecho de que no debe ser el mismo trato para un contribuyente que actúa de mala fe o con negligencia que para uno que sí actúa de buena fe; dado que la caducidad en realidad se constituye en una importante garantía de seguridad jurídica para el causante o particular honesto y responsable que es cumplido en lo que respecta a sus obligaciones fiscales.

-Con Estados Unidos:

-Plazo para interponer la reclamación e instaurar el procedimiento de acuerdo amistoso.

En el tratado con los Estados Unidos se dispone un plazo más largo que con Canadá, ya que el procedimiento de acuerdo amistoso se llevará a cabo cuando la autoridad competente del país de que se trate haya sido "notificada" del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha última o posterior en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en el otro Estado Contratante.

Esto deja la posibilidad de que antes de que transcurra el término de la prescripción del crédito fiscal para nuestro país¹⁴⁸ se acuda ante la autoridad fiscal a efecto de hacer de su conocimiento un caso de tributación que no está de acuerdo con las disposiciones del convenio.

-Plazo que tiene la autoridad fiscal para implementar los acuerdos alcanzados por la vía amistosa.

Los acuerdos obtenidos por esta vía se implementarán en un lapso de diez años que se computará a partir de la fecha última o posterior en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en el otro Estado, "o en un período más largo cuando lo permita el Derecho interno de este otro Estado". El período de tiempo efectivo para la implementación del acuerdo o los acuerdos alcanzados a través del procedimiento es de cinco años y medio, si suponemos que el escrito de reclamación haya sido presentado en la fecha límite para ello: cuatro años y medio a partir de la última fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración fiscal de la contribución de que se trate.

¹⁴⁸ El término de la prescripción en México de un crédito fiscal es de cinco años según el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que dispone en cuanto al término de la misma que éste "se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser inequívocamente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haya del conocimiento del deudor."

El término para la prescripción de un crédito fiscal en los Estados Unidos es generalmente de tres años según las reglas del Internal Revenue Code contenidas en la sección 6501 y sus regulaciones 301.6501 (a)-1. "Limitation Period for Assessment and Collection of Tax, General Three-Year Period"

F.2 PROCEDIMIENTO ARBITRAL EN EL TRATADO CON ESTADOS UNIDOS.

-Posibilidad de someter una controversia a arbitraje.

Con los Estados Unidos se establece un mecanismo de arbitraje para el caso de que las autoridades competentes de ambos Estados no logren el acuerdo amistoso (que precisamente por ser amistoso, no se estructura con formalismos en las reglas del tratado), por lo que el asunto se someterá a arbitraje si dichas autoridades y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, y estos últimos aceptan por escrito obligarse a la decisión que dicte la junta de árbitros.

La decisión que adopte la junta de arbitraje en un asunto o negocio en especial debe obligar a los Estados Contratantes en relación con dicho caso.

Es muy importante señalar que no serán objeto de arbitraje asuntos de política impositiva o legislación interna de cualquiera de los Estados que son parte en el tratado tributario.

El procedimiento de arbitraje se establecerá por medio de un intercambio de notas diplomáticas y surtirá sus efectos después de que ambos Estados lo acuerden en la misma forma.

El procedimiento general para el arbitraje se encuentra contenido en el párrafo 18 del Protocolo que es uno de los más extensos

en el tratado y por el cual se disponen las reglas que a continuación se señalan:

-Consulta para efectuar el intercambio de notas después de tres años que entró en vigor el convenio.

El intercambio de notas diplomáticas para efecto de poner en vigor el procedimiento de arbitraje se hará tres años después de que entró en vigor el tratado, y las autoridades competentes se consultarán para decidir si es adecuado instaurar los mecanismos del procedimiento arbitral.

Lo anterior significa que con el periodo de transición de tres años se pretende que el convenio haya sido puesto en práctica y vaya avanzándose en el conocimiento de sus mecanismos de ejecución.

-Procedimiento para someter a arbitraje un desacuerdo.

Cuando tanto los contribuyentes como las autoridades acuerden someterse al arbitraje, y los primeros se obliguen a aceptar la decisión de la junta de arbitraje el procedimiento se seguirá básicamente de la siguiente forma:

1) Al no haber acuerdo amistoso entre las autoridades después de dos años de sometido a consulta un asunto, se procederá al arbitraje como último recurso.

2) Será establecida una junta de arbitraje para cada caso en particular.

3) La junta de arbitraje estará integrada por lo menos con tres miembros. Dichos miembros serán designados en el mismo número por cada autoridad competente, y a su vez estos miembros acordarán designar a otro u otros miembros.

4) Las autoridades competentes están facultadas para expedir instrucciones con relación al criterio de selección de los miembros de la junta de arbitraje que sean designados por sus mismos integrantes.

5) Los miembros de la junta de arbitraje deben firmar la aceptación de que quedan "obligados y sujetos" a las normas de confidencialidad y de divulgación de los dos países y de las contenidas en el Convenio. En caso de que haya conflicto de normas, las que contengan las disposiciones más restrictivas serán las que se apliquen.

6) Las reglas de procedimiento concernientes a la Junta de arbitraje ("tales como la designación de un presidente, los procedimientos para alcanzar una decisión, el establecimiento de plazos", etc.) podrán ser dictadas de común acuerdo por las autoridades competentes, pero en caso de que no sea así la propia junta de arbitraje determina sus propias reglas de procedimiento de conformidad con "los principios de equidad generalmente aceptados".

Los "principios de equidad generalmente aceptados" opinamos que deben ser los que rigen las actuaciones de cualquier órgano judicial o

Jurisdiccional tomando en cuenta los principios generales del Derecho y los de teoría general del proceso.

6) En apego a la garantía de audiencia, los contribuyentes y/o sus representantes pueden comparecer ante la junta de arbitraje a exponer sus argumentos y alegatos.

7) La forma en que resolverá la junta de arbitraje será la siguiente:

7.1) Primeramente se tomará en consideración la reglamentación que contenga el tratado.

7.2) Se le dará debida observancia a las leyes internas de los dos países y a los principios del Derecho Internacional.

7.3) la junta de arbitraje explicará a ambas autoridades competentes la razón de su decisión, la que será obligatoria para todas las partes, Estados Contratantes y contribuyente.

7.4) La decisión de la junta de arbitraje no establece precedente.

7.5) A pesar de que no se constituye en precedente de otros casos, las decisiones tomadas sí pueden tomarse en consideración por las autoridades competentes cuando los casos que se presenten versen sobre la misma litis, y sean los mismos contribuyentes y hechos similares que dieron lugar a la decisión arbitral anterior. Se faculta

a las autoridades competentes para que apliquen dichas decisiones como precedente "en otros casos donde se considere apropiado", lo cual a nuestro parecer queda muy abierto discrecionalmente a la opinión de la autoridad, ya que se deja sin garantía de defensa a un contribuyente cuando se considere por la autoridad fiscal que la decisión tomada deba aplicarse y le perjudique; por lo que quedan expeditas las vías de defensa que el derecho interno de cada país conceda para atacar estas decisiones discrecionales.

8) Los costos de cada procedimiento arbitral serán cubiertos de la siguiente forma:

8.1) Cada país deberá cubrir el costo de la remuneración de los miembros que designe en la junta de arbitraje, así como el costo de las actuaciones que realice ante dicha junta.

8.2) Los gastos por la remuneración de los otros miembros "y los demás costos de la junta de arbitraje" serán cubiertos a prorrata entre los países contratantes.

8.3) Sin embargo, se faculta a la Junta de arbitraje para que decida una distribución diferente de los gastos que se tuvieron.

8.4) Igualmente se dispone que cuando se considere conveniente en cierto caso, "en virtud de la naturaleza de éste y de las funciones de las Partes", se le podrá fijar al contribuyente el requisito previo de que acepte pagar los costos de un Estado a fin de poder someter el caso a arbitraje.

Con relación a los procedimientos anteriores se faculta a las autoridades competentes para modificar o complementar los mismos, observando en todo momento los principios generales que se disponen en el Protocolo de referencia.

Para México es muy importante que se definan reglas y procedimientos claros en la aplicación del tratado y en la solución de controversias que deriven del mismo. A diferencia de Canadá, país con el que no se determinan reglas muy elaboradas para solucionar los conflictos y que incluso sólo quedan a nivel de "acuerdo amistoso" con los Estados Unidos incluso se establece un procedimiento arbitral con bases y principios generales que quedan en el Protocolo del convenio, lo cual nos llama la atención ya que el gobierno de nuestro país tanto en las negociaciones que llevaron a consolidar el texto del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica como en este tratado en materia fiscal, deja entrever la necesidad de que las disputas y controversias se solucionen en un medio donde el más fuerte (que en todo momento lo son los Estados Unidos) no imponga sus reglas y sus decisiones ante las lagunas que pudiera haber en los convenios.

Como vemos se pretende que a través del procedimiento arbitral se solucionen las cuestiones que no pudieron solucionarse por la vía amistosa entre las autoridades de ambos países, y se deja en manos de árbitros expertos la decisión de este tipo de asuntos.

F.3. - INTERCAMBIO DE INFORMACION FISCAL.

-Con Canadá:

-Reglas para el intercambio de información.

1) Dispone el numeral 25 del convenio que las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información referente a los impuestos materia del tratado que sea necesaria para aplicar las normas específicas del mismo convenio, o las del derecho interno de ambos países cuando las disposiciones referentes a imposición no sean contrarias al primero.

2) El intercambio de información no se limita tan sólo a los residentes de los dos países, y puede por lo tanto hacerse en relación con nacionales o con no residentes que tengan fuentes de riqueza en cada país.

3) Se dará el trato de confidencialidad necesario para mantener el secreto tanto de la información que se reciba de otro país, como de la que se obtenga con base a las normas del derecho interno de la nación de que se trate.

4) Se faculta a las autoridades competentes a comunicar dicha información sólo a las personas o autoridades ("incluidos los tribunales y órganos administrativos") que sean competentes en la administración o recaudación de los impuestos que se establezcan por

cada país, de los procedimientos relativos, y de la resolución de los recursos en relación con dichos impuestos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para esos fines.

5) La información podrá revelarse en audiencias públicas de tribunales o en sentencias judiciales.

Las disposiciones anteriores, relativas al secreto y trato que deberá darse a la información recibida y a la propia que se obtenga, no contemplan ninguna sanción o ninguna nulidad para los casos en que se contravengan las mismas, lo que nos lleva a una norma imperfecta que no establece los mecanismos para su debido cumplimiento.

-Limitaciones específicas para el intercambio de información.

A pesar de las disposiciones relativas al intercambio de información no se podrá obligar a ningún país a realizar los siguientes actos:

1) Que realice medidas administrativas contra su legislación o su práctica administrativa, o las del otro país.

2) Que provea información que no sea posible obtener de acuerdo con las reglas de su legislación o de su práctica administrativa normal o las del otro país.

3) Que provea información que por ese sólo hecho contenga y revele "un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial", o una información que por el hecho de comunicarse signifique una contravención al orden público.

-Trato como si fuera de interés nacional para la información que se requiera.

A la información que sea solicitada por un país se le dará trato de interés nacional en el otro, y el Estado requerido hará lo posible por obtenerla, "sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento no requiera tal información".

-La información deberá recabarse de conformidad con la legislación y prácticas administrativas del otro país.

Cuando en forma específica se solicite por la autoridad de un Estado, la autoridad competente del otro proporcionará la información en la forma requerida, en la medida de lo posible, incluyendo en su caso "declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), y de conformidad con la legislación interna y prácticas administrativas del otro país" en relación a sus propios impuestos.

En las disposiciones del tratado que venimos estudiando no se hace ninguna referencia al Convenio entre México y Canadá para el Intercambio de Información Tributaria firmado el dieciséis de marzo de

mil novecientos noventa y que fuera publicado para su entrada en vigor el quince de julio de mil novecientos noventa y dos.

Sin embargo las disposiciones que estructuran este último convenio están basadas en las reglas de intercambio de información ya mencionadas aquí, y sólo se especifican y detallan con mayor precisión en el tratado que reglamenta el intercambio de información tributaria.

-Con Estados Unidos:

-El intercambio de información se realizará de acuerdo al convenio de la materia.

Con los Estados Unidos sí se aclara en el artículo 27 del tratado para evitar la doble imposición, que el intercambio de información fiscal se hará de conformidad con las reglas contenidas en el "Acuerdo" (que en realidad es un convenio) entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria firmado el nueve de noviembre de mil novecientos ochenta y nueve.

En el párrafo 19 del Protocolo se dispone que si por alguna razón el acuerdo anterior se da por terminado "los Estados Contratantes procurarán formular lo antes posible un protocolo" al Convenio que se estudia el que deberá satisfacer los objetivos que se mencionan como principios básicos, tomados del modelo de la OCDE, y que son iguales por lo tanto en su contenido a las reglas para el intercambio de

información fiscal del tratado con Canadá, analizadas y sistematizadas anteriormente, por lo que remitimos al lector a las mismas.

-Aplicación del convenio en lo relativo a intercambio de información.

Una muy importante disposición contenida en el tratado con Estados Unidos es aquella que fija la extensión del ámbito material de competencia de dicho convenio, por lo que ve al intercambio de información, "a todos los impuestos federales" y no sólo a los impuestos sobre la renta de ambos países, con lo que se autoriza a que dicho intercambio de información sea relativo a cualquier contribución federal, lo que para los particulares tiene una importancia muy acentuada porque es la comunicación de sus actividades referente a todos los impuestos federales la que se hace.

F. 4. - ENTRADA EN VIGOR Y TERMINACION DE AMBOS CONVENIOS.

-Entrada en vigor. (artículos 28 y 29 con Canada y Estados Unidos, respectivamente).

En los dos tratados se dispone el intercambio de notas diplomáticas entre los Estados Contratantes, en el que se notifiquen el cumplimiento de todos los requisitos necesarios (constitucionales y legales) para que entre en vigor cada convenio. Las particularidades para cada país en cuanto a la entrada en vigor son las siguientes:

-Con Canadá:

1) Por los impuestos que se retienen en la fuente "por las cantidades pagadas o atribuidas a personas no residentes", la fecha de entrada en vigor será a partir del primer día de enero del año de calendario en que el Convenio entre en vigor.

2) En relación con otro tipo de impuestos, entrará en vigor a partir del primer día del mes de enero del año de calendario "en que el Convenio entre en vigor" por los ejercicios fiscales iniciados relativos a dichos impuestos.

En lo referente a la fecha en que surten efectos las disposiciones del tratado con Canadá se presentan varias interrogantes, a saber: si el intercambio de notas diplomáticas final se efectuó en su última instancia el día once de mayo de mil novecientos noventa y dos, entonces entró en vigencia en tal fecha, como lo dispone el artículo 28 del convenio, pero en México, por lo menos, no puede surtir efectos contra los particulares si no se publica en el órgano de comunicación gubernamental correspondiente, y para este caso fue hecha tal publicación el día diecisiete de julio de mil novecientos noventa y dos en el Diario Oficial de la Federación; pero además según se interpreta de las reglas de entrada en vigor y para ambos casos (impuestos retenidos en la fuente, y demás impuestos) el tratado surte efectos que se retrotraen al primero de enero de mil novecientos noventa y dos, situación que puede ser muy buena si se beneficia a los contribuyentes, pero en el caso de que signifique perjuicio para estos últimos se deberá de tomar como fecha para que surta efectos la de su publicación.

que también conlleva, desde nuestro punto de vista, la correspondiente entrada en vigor.

-Con Estados Unidos:

Con este país el tratado está mejor elaborado técnicamente en cuanto a la fecha en que surte efectos, ya que se dispone lo siguiente:

1) Que con relación a impuestos que se establezcan sobre dividendos, intereses y regalías, la fecha en que surte efectos puede ser de dos formas:

1.1) Por las cantidades que se paguen o exijan "a partir del primer día del segundo mes siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor", cuando esta entrada en vigor haya sido antes del primero de julio de dicho año. Es decir, si el convenio entró en vigor en marzo, por ejemplo, se comienzan a dar los efectos el primero de junio.

1.2) Pero si el convenio entró en vigencia después del primero de julio entonces los efectos comienzan a darse hasta el primer día del mes de enero del año de calendario "siguiente" a aquel en que el Convenio entre en vigor.

2) Por impuestos distintos a los anteriores, el convenio surte efectos por ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero del año "siguiente" a aquel en que el Convenio haya entrado en vigor.

Aquí claramente se delimita la *postactividad* del convenio en cuanto a la fecha en que surte efectos y en los dos últimos casos sistematizados se transfiere al año *siguiente* la fecha para que surta efectos, y no como sucede con Canadá, en que se retrotrae tal fecha al primero de enero del año en que haya entrado en vigor el convenio.

Con la fecha de iniciación de vigencia del tratado con los Estados Unidos es pertinente mencionar la misma observación hecha anteriormente para el convenio con Canadá, consistente en que no consideramos que entré efectivamente en vigor hasta en tanto no se haya publicado en el Diario Oficial de la Federación como un requisito constitucional de primordial importancia para que los particulares estén obligados al cumplimiento de las disposiciones de las leyes que expide el Poder Legislativo, y como en este caso se asemeja a "ley suprema de la Unión" por virtud del artículo 133 constitucional como ya vimos en los primeros capítulos, entonces es un requisito que debe cumplirse igualmente con relación a los tratados.

-Terminación de los convenios. (artículos 29 y 30 con Canadá y Estados Unidos, respectivamente).

-Con Canadá:

El tratado permanecerá en vigor indefinidamente, pero se podrá denunciar mediante aviso por escrito en la vía diplomática, "antes del 30 de junio de cualquier año de calendario posterior a aquel en el cual" entre en vigor, y dejará de surtir sus efectos y aplicarse de la siguiente forma:

1) Por los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a no residentes, a partir del primero de enero del año de calendario posterior a la fecha en que se denuncie o de por terminado.

2) Cuando se trate de otro tipo de impuestos, dejará de surtir efectos por los ejercicios fiscales que se inicien a partir del primero de enero del año de calendario inmediato siguiente.

-Con Estados Unidos:

Con este país se precisan reglas más estrictas para la denuncia del convenio, y reglas de salvaguarda que protejan al otro Estado de cambios en la legislación fiscal que afecten los beneficios que se conceden en el tratado.

La denuncia podrá hacerse después de transcurridos cinco años de la fecha en que el convenio entre en vigor, debiendo ser hecha por la vía diplomática con seis meses de anticipación a la fecha en que se pretenda dar por terminado el convenio.

Los efectos dejarán de surtirse en las siguientes modalidades:

1) Por los impuestos que se exijan por cantidades pagadas o exigibles de dividendos, intereses y regalías, la fecha será el primer día del segundo mes que siga a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses que se exige para notificar la terminación del tratado.

2) Por otros impuestos la cesación de efectos será por los ejercicios fiscales que se inicien a partir del primero de enero que siga a la fecha en que vence el plazo de los seis meses para notificar la terminación.

-Cláusulas de salvaguarda para restablecer el balance de los beneficios fiscales del tratado.

Es muy importante atender a las reglas de salvaguarda que se encuentran contenidas en el párrafo 20 del Protocolo en donde se dispone que cuando la autoridad competente de uno de los Estados considere que la ley fiscal del otro país está siendo, o puede ser, aplicada en una forma que produzca limitaciones o que elimine alguno de los beneficios fiscales establecidos en el tratado, se procederá a consultas entre los dos países a efecto de restablecer el balance de los beneficios en el caso planteado. Cuando medie la solicitud de consultas para este supuesto, el otro país deberá iniciarlas en un plazo que no podrá ser mayor a tres meses después de la fecha en que la solicitud de las mismas se haya hecho.

Como los tratados se negocian y plantean sobre la base de reciprocidad entre ambas partes, queda claro que "cuando los Estados Contratantes no logren acordar la forma en la cual el Convenio deba ser modificado para restablecer el balance de los beneficios", el país que se considere afectado por ello tendrá la posibilidad de denunciar el tratado sin que medie el requisito de que transcurran cinco años de aplicación del mismo.

El país que se considere perjudicado también podrá tomar cualquier otra medida para restablecer dentro del convenio el balance de beneficios multicitado, que sea lícita conforme a los principios generales del Derecho Internacional.

El hecho de que no opere el término de cinco años de vigencia del convenio, como condición para denunciar, es una excepción muy importante que se nos antoja propuesta por México como una salvaguarda para el caso de que en su relación con los Estados Unidos no exista entendimiento y se impida el efectivo restablecimiento del balance recíproco que se debe buscar en una tratado de esta naturaleza.

A continuación, y como último apartado de este capítulo, veremos los medios de impugnación que en el derecho interno mexicano se conceden para impugnar la aplicación e interpretación por parte de las autoridades competentes de los multicitados tratados.

G.-MEDIOS DE IMPUGNACION PARA EL
GOBIERNO EN LA APLICACION E
INTERPRETACION DE LOS TRATADOS.

G. - MEDIOS DE IMPUGNACION PARA EL GOBERNADO.

En México al ser los tratados Ley suprema de la Unión, tal y como hemos señalado en el capítulo II de esta investigación, se encuentran sujetos al orden constitucional del país, y por efecto de tal situación se les ha considerado como materia de impugnación en el juicio de garantías que estableció nuestra "Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".

En efecto, cuando los derechos fundamentales que se garantizan en la parte dogmática de nuestra Carta Magna son conculcados con la celebración y aprobación de un tratado (o con su aplicación), afectando a particulares, se dispone en la ley de amparo, en el artículo 114 fracción primera, que el juicio de amparo podrá interponerse ante el juez de distrito competente, concediendo acción al particular con respecto de los siguientes actos de autoridad:

"Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso".

El juicio de amparo que se interponga debe de cumplir todos los requisitos que se fijan para la demanda en el capítulo II del título

segundo de la ley de referencia y será seguido de conformidad con las reglas del capítulo IV de dicho título.

Al respecto de la impugnación de los tratados en materia tributaria conviene señalar que éstos por su naturaleza y características son autoaplicativos, es decir que por el sólo hecho de su entrada en vigor y desde el momento en que empiezan a surtir sus efectos, a partir de dicho "momento" se van constituyendo en leyes nacionales que debe aplicar el particular si quiere o pretende tener acceso a los beneficios fiscales de un tratado, cuando se encuentre en los supuestos de residencia en un país y de fuente de riqueza en otro, de los que hayan celebrado el convenio.

Dado que en nuestro sistema fiscal la determinación y el pago de los impuestos corresponde hacerlos al sujeto pasivo obligado, es decir al contribuyente, desde la fecha en que surten efectos las disposiciones de los convenios en materia tributaria, el particular puede y tiene el derecho de aplicar las mismas para lograr los efectos que se pretenden con dichos convenios; eliminar la doble imposición internacional entre los Estados contratantes.

Como se da entonces "la autoaplicación", si un tratado llegara a afectar a un particular deberá impugnarse en juicio de amparo ante el juez de distrito que sea competente y dentro del término de quince días que se fija en el numeral 21 del ordenamiento estudiado, pero por otro lado cuando la autoridad competente para aplicar e interpretar el tratado, establezca la interpretación en un sentido que cause perjuicios al contribuyente, desde el momento en que se le notifique la

resolución en la que se establezca el sentido de alguna de las reglas de los tratados o de que se nieguen los beneficios fiscales que se acuerdan entre los países contratantes; desde ese momento podrá interponerse el juicio de amparo si se considera que la interpretación no se dio de conformidad con las normas constitucionales, y además está en contraposición a lo que se dispone en los convenios.

Como se recordará al momento de aplicar el convenio por parte de un Estado Contratante, se establece en el artículo 3 que "cualquier término o expresión que no se definan en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente", la significación que las leyes internas de ese país le den pero en relación con los impuestos materia de los convenios, que con Canadá son los impuestos a la renta de ambos países y el impuesto al activo de México, y con Estados Unidos los impuestos sobre la renta de ambos países.

-Con Canadá:

Con Canadá, se establece una limitación para la interpretación que se haga del Convenio, a fin de que mediante ella no restrinjan de ninguna manera cualquier "exención, reducción, crédito u o otra deducción" que se fije en las leyes fiscales de los países contratantes o en cualquier otro acuerdo o convenio celebrado por ellos.

-Con Estados Unidos:

Otra limitación a la interpretación del convenio se fija con los Estados Unidos en el artículo 25, en donde no se debe interpretar ninguna regla fijada en dicho numeral para impedir que alguno de los países contratantes imponga una contribución adicional sobre sucursales, o para México, a que este niegue una deducción por gastos presuntos cuando un residente en los Estados Unidos elija ser gravado "sobre una base neta por sus ingresos obtenidos de bienes inmuebles".

Independientemente de las reglas de interpretación que establecen los tratados en materia fiscal estudiados, cada autoridad competente puede tener sus criterios de interpretación y aplicarlos como ya dijimos en perjuicio de un particular. Si se da el caso, en México aparte del juicio de amparo comentado antes, se puede recurrir al procedimiento amistoso a fin de resolver una controversia dada, o con Estados Unidos se puede recurrir al arbitraje, pero de cualquier forma los recursos o medios de impugnación previstos en el derecho interno de cada país se seguirán aplicando.

El poder impugnar en juicio de amparo un tratado en materia fiscal es sumamente importante si consideramos que las contribuciones en este país se encuentran sujetas a los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad, equidad, y destino a un gasto público ya sea de la Federación, Estado o Municipio de la residencia, principios que se encuentran establecidos en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política.

Juan José Perulles Bassas en la parte de su obra "Manual de Derecho Fiscal" relativa a la interpretación de los tratados fiscales internacionales hace los siguientes señalamientos, que resultan de suma importancia para este trabajo:¹⁴¹

"Los acuerdos relativos a la aplicación de las normas fiscales en el ámbito internacional constituyen normas de excepción con relación al sistema tributario de cada país. Partiendo de esa idea, se sostiene que cuando en la interpretación de los convenios internacionales, se planteen situaciones dudosas debe prevalecer el principio de soberanía en contra de las limitaciones resultantes de su articulado".

(Este principio es congruente con la disposición del artículo 3 de ambos tratados, basados en el modelo OCDE, que dispone la prevalencia del derecho interno para interpretar aquellas situaciones que no se definan expresamente en los convenios.)

"Es corriente admitir que, en la interpretación de los convenios internacionales, hay que distinguir dos grandes campos: litigios de interés privado y cuestiones de orden público. De esta forma se establecen a su vez dos criterios interpretativos distintos. Los litigios de interés privado deben ser sometidos a la jurisdicción ordinaria sin que prevalezca criterio de excepción alguno en la interpretación de la norma fiscal. En cambio, cuando se planteen conflictos con otros Estados han de solventarse mediante acuerdos de los respectivos gobiernos o recurriendo a la decisión de organismos internacionales."

"...reconociéndose así en los convenios internacionales se contienen, de una manera general, normas de excepción. A tal efecto, se estructuran organismos especiales o se concede competencia a otros distintos de los que la tienen reconocida para conocer en la jurisdicción ordinaria para resolver los recursos que se promuevan en materia tributaria internacional, y además, se deja a salvo la posibilidad de recurrir ante los respectivos Ministerios de Hacienda, con lo que no cabe duda que en tales casos, entrarán en juego factores que conducirán a una interpretación distinta de la que usualmente tiene efecto."

¹⁴¹ PERULLES BASSAS, Juan José, Op. Cit. supra No. 102, pp. 67-68.

Esto resulta congruente con nuestra afirmación de que cuando se vulneren los intereses del particular causándole agravios, mediante la aplicación o interpretación de un tratado, este debe recurrir a las vías de acción que el derecho interno establece, en este caso el juicio de amparo. Pero para aquellas divergencias de interpretación que se den con respecto a los Estados Contratantes deberá recurrirse a los mecanismos fijados en los convenios mediante los procedimientos y acuerdos amistosos, o al procedimiento arbitral, en el caso último de divergencias en la aplicación e interpretación del convenio celebrado con los Estados Unidos.

Lo anterior es de suma importancia para el estudio de la aplicación e interpretación de los tratados, pero en lo referente a la soberanía del derecho interno para solucionar diferencias cuando están en juego intereses particulares se debe recurrir ineludiblemente al juicio de amparo.

A continuación desarrollaremos la hipótesis central de este trabajo de investigación y que se refiere a verificar si las condiciones de equidad que exige nuestra Carta Magna se encuentran contenidas en las disposiciones de los tratados aquí estudiados, o si por el contrario no reúnen tal naturaleza, pudiendo por lo tanto impugnarse en juicio de amparo.

CAPITULO SEPTIMO

**ANALISIS DEL REGIMEN JURIDICO DE LOS
CONVENIOS ESTUDIADOS A LA LUZ DE LA
EQUIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO.**

**A.-CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, EQUIDAD Y
PROPORCIONALIDAD.**

**VII.- ANALISIS DEL REGIMEN JURIDICO DE
LOS CONVENIOS ESTUDIADOS, A LA LUZ DE
LA EQUIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES EN
MEXICO.**

**A.- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, EQUIDAD Y
PROPORCIONALIDAD.**

La base fundamental sobre la que descansa este trabajo de investigación radica en verificar si los tratados, al celebrarse atendiendo a los criterios de política económica y fiscal que son fijados por el gobierno federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al ser "ley Suprema de la Unión" observan los requisitos constitucionales que se exigen para las leyes que establecen las contribuciones en nuestro país. En este capítulo habremos de desarrollar el estudio de los aspectos inherentes a la equidad de los mismos.

En el Título Primero, Capítulo Segundo, artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establecen las obligaciones inherentes a los mexicanos, pero concretamente en la

fracción IV (a la que antes ya hicieramos una somera referencia) se dispone la obligación para los mexicanos de:

- 1.-Contribuir para los gastos públicos.
- 2.-De la manera proporcional y equitativa.
- 3.-Según se disponga en las leyes de la materia.
- 4.-Que corresponden a la Federación, Estado y Municipio en que residan.

Muchas obras se han escrito y muchas opiniones se han vertido acerca de esta disposición constitucional que fija las bases para contribuir al gasto público por parte de los mexicanos.

Pero igualmente para los extranjeros no se omite el cumplimiento de dicha obligación, ya que en la "Convención sobre condiciones de los extranjeros" firmada en la Habana, Cuba el 20 de febrero de 1928,¹⁴² se conviene expresamente en que es "facultad privativa de los Estados establecer las disposiciones legales que juzquen convenientes para reglamentar las condiciones de entrada, tránsito y residencia de los extranjeros en su territorio"¹⁴³ especificando que estarán sujetos a las disposiciones nacionales salvo por lo que se disponga en otros tratados o convenios. Cuando los extranjeros no cumplan adecuadamente con las leyes internas de cada Estado, las irregularidades observadas serán sancionadas igualmente de conformidad con el Derecho Interno.

¹⁴² Aprobada con reservas expresas por la Cámara de Senadores de nuestro país el 2 de diciembre de 1930, ratificada por el jefe del ejecutivo el 20 de febrero de 1931, y depositado el instrumento de ratificación el 23 de marzo del mismo año en los archivos de la Unión Panamericana. Cfr. CADENA YBAÑEA, JOSE, "México en el Derecho Convencional", Tomo I, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 13 edición, 1969, pp. 181-182.

Esto es importante, ya que con base en la convención antes mencionada la Ley de Nacionalidad y Naturalización de 1934, vigente hasta el 21 de junio de 1993, disponía en el artículo 32 que "los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias, y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen".

En esta norma jurídica se hacía extensiva la obligación para los extranjeros de contribuir a los gastos públicos en la forma de "contribuciones ordinarias y extraordinarias", y de cubrir cualquier otra prestación pecuniaria de carácter general, que no fuera discriminatoria en contra de los mismos, ordenada por las autoridades.

Con respecto a esta última obligación para los extranjeros de pagar cantidades pecuniarias ordenadas por las autoridades que sean de carácter general, nuestra interpretación es que exclusivamente la autoridad del Poder Legislativo (Federal y Estatal) es la que tiene la potestad de imponer gravámenes, y no debe pensarse que se facultaba a cualquier otra autoridad para que discrecionalmente aplicara y cobrara dichas cantidades, a no ser de que se trate de alguna de las excepciones contenidas en los artículos 29 y 131 constitucionales; en donde el Ejecutivo, en uso de facultades extraordinarias con motivo de la suspensión de garantías individuales y en el caso de gravámenes al comercio exterior, sí podrá imponer los mismos a extranjeros y nacionales.

Con la nueva Ley de Nacionalidad que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día lunes 21 de Junio de 1993, ésta obligación ya no se contiene en dicho ordenamiento y se deja (a nuestro juicio) a lo que disponen las leyes fiscales de conformidad con el hecho imponible que cada una grave, por lo que en el caso del impuesto sobre la renta, la Ley de la materia en su artículo primero (como ya lo dijimos en un capítulo anterior) determina la obligación de los extranjeros de contribuir a los gastos públicos pagando el impuesto respectivo en los dos casos siguientes:

a) Para los residentes en el extranjero "que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija", y

b) Para los residentes en el extranjero "respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos". En este caso la retención se efectúa en la misma fuente de riqueza.

Por dicha razón, queremos remarcar que las facultades que le asisten al Legislativo de imponer contribuciones (de conformidad con su específica competencia federal o local) a los extranjeros, están limitadas por la debida observancia de los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad y equidad, así como de destino a un gasto público. No se puede, en ningún caso, desestimar estos imperativos establecidos en nuestra Carta Magna.

Se establece así un punto de partida para el análisis que nos corresponde realizar: tanto los mexicanos como los extranjeros están obligados a contribuir para los gastos públicos de los distintos niveles de gobierno de nuestro país, en la forma que las leyes dispongan, pero guardando apego a la proporcionalidad y equidad que han sido consideradas, junto con el principio de legalidad, como verdaderas garantías en favor de los gobernados.

Y, analizándolo desde otra perspectiva, si la naturaleza jurídica que la Constitución otorga a los tratados es la de "ley suprema", entonces estos deben necesariamente guardar dichos principios para que estén de conformidad con nuestra Carta Magna y no se les considere contrarios a ella.

Nos interesa por lo tanto entrar al análisis de la equidad, para concluir con estas dos posibles soluciones al problema estudiado:

A) Los tratados en materia tributaria para evitar la doble imposición con respecto al impuesto sobre la renta no siguen este principio, ya que sólo se están negociando y celebrando como una mera forma de atraer inversión extranjera, resultando por esta vía un mecanismo atractivo para el capital extranjero con el que se elimina la doble imposición.

B) Los tratados guardan y observan este principio, y la política fiscal, desarrollada por nuestro gobierno en conjunción con la política económica (de la cual el Tratado de Libre Comercio es una

herramienta fundamental), pretende estar apegada a la justicia tributaria que determina nuestra Constitución.

La equidad y la proporcionalidad, y por ende la justicia tributaria, se pueden estudiar desde dos puntos de vista:

1) El propiamente jurídico, y estrictamente apegado a la situación que guarda un individuo o grupo de individuos, por el que se determina su capacidad contributiva así como la equidad en el gravamen, y en consecuencia si es justo o no (fiscalmente hablando y de acuerdo a los principios constitucionales) el pago de un determinado tributo, y

2) Un enfoque macroeconómico en donde las relaciones económicas entre países determinan una equidad para efectos de saber si cierta regla o norma jurídica se puede considerar justa cuando las condiciones y circunstancias de cada país son diferentes, incluso con elevadas asimetrías como la que se dan entre nuestro país y los Estados Unidos.

Sostenemos la opinión que nuestra investigación debe primordialmente atender al primer punto de vista, pero igualmente haremos un pequeño estudio con relación al segundo.

A.1 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EQUIDAD SEGUN EL ANALISIS JURIDICO.

Atendiendo al primer punto de vista desde el cual se puede analizar el planteamiento hipotético de esta investigación, es conveniente el examen acerca de lo que debe entenderse por proporcionalidad

y equidad dentro de nuestro sistema jurídico fiscal, lo que significa el estudio de las opiniones vertidas por doctrinistas mexicanos, así como de las ejecutorias y tesis jurisprudenciales que la Suprema Corte de Justicia de nuestro país ha emitido tratando esta cuestión.

Como ya lo dijéramos antes, la equidad y la proporcionalidad son principios obligados que deben respetarse y observarse en la imposición, por lo que para su aplicación deberán tomarse en cuenta los elementos que reflejen la realidad más objetiva posible del nivel económico de quien está sujeto a imposición, y para ello los doctrinistas y el legislador han acuñado el término "capacidad contributiva" para designar al hecho de que "la distribución de la carga fiscal deberá hacerse de acuerdo con la habilidad para pagar de cada contribuyente, entendiendo por ésta el bienestar económico o nivel de vida de cada causante"¹⁴⁴

Para que exista una contribución ajustada a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto debe atenderse al hecho de que contribuya más quien más tiene (quien más puede hacerlo en términos económicos), para que a medida que descienda el nivel económico del causante, este pague cada vez menos, ya que sus posibilidades de contribuir son menores a las de una persona con capacidad de ingreso, de riqueza o de gasto mayor.

Tradicionalmente, el impuesto sobre la renta ha sido uno de los gravámenes en los que más se toma en consideración la capacidad

¹⁴⁴ Estas opiniones reflejan en gran parte las de CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ, Op. Cit. supra No. 27, pp. 15-16.

contributiva de los sujetos pasivos, ya que al emplear tasas progresivas conforme sean mayores los ingresos mayor será la proporción en que el contribuyente haga su aportación para sufragar el gasto público.

Esta condición de progresividad del impuesto sobre la renta se ha criticado señalando que se castiga el éxito, desanimando la iniciativa personal y la inversión a medida que se obtienen mayores ingresos, pero se aduce que es en los países capitalistas desarrollados donde la progresividad se ha ubicado en tasas verdaderamente altas, sin que se hayan obstaculizado las inversiones ni el bienestar económico general.

En el marco jurídico constitucional de nuestro país la proporcionalidad y equidad debida de las contribuciones se encuentra contenida inicialmente en la Constitución de 1857 (artículo 31), por primera vez en un texto constitucional, y actualmente se encuentra en la Constitución de 1917 en el multicitado artículo 31, fracción IV.

Ernesto Flores Zavala, en el estudio doctrinal que hace al respecto, habla de que no es posible separar las dos palabras sino que debe hacerse una interpretación al tenor siguiente:

De "la expresión proporcional y equitativo como significado de justicia; lo que el Constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos, esto aparece por primera vez en el precepto de Constitución de 1857, artículo 36, que dice: "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria, y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Este artículo, con la única modificación de suprimir la palabra "justos" anterior a intereses, fue aprobado en sesión del 26 de agosto de

1855 y seguramente la Comisión de Estilo, lo dividió en dos fracciones que es como aparecen en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos Públicos como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero con la misma redacción. Ahora bien este principio, (...) requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que este represente para todos el mínimo de sacrificio posible. Es decir que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar."¹⁴³

Como podemos observar este tratadista considera que la proporcionalidad y la equidad expresan garantías de justicia fiscal, por las que el Constituyente impone una limitación al Legislador a efecto de que las contribuciones guarden dicha característica en su realización.

Por nuestra parte consideramos que los dos preceptos: proporcionalidad y equidad, representan los fines de justicia del Constituyente, pero para efectos de este trabajo habremos de realizar exclusivamente nuestro estudio basados en la equidad, dándole la connotación que más adelante veremos.

Servando J. Garza, citado por Hugo Carrasco Iriarte, manifiesta lo siguiente:

"...en el precepto constitucional encontramos la exigencia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico lenguaje conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria."

"Otra razón viene a corroborar lo expuesto:"

¹⁴³ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit supra No. 13, p 204.

"Si esos dos conceptos, a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (fracción IV del artículo 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna Ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa."

"Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre el que llamamos la atención al inicio: si el Derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo y se llama así porque el vocablo latino deriva de "Justicia", nuestro derecho tributario se cimienta con mayor razón en el principio de equidad (justicia)... "144

Este autor hace referencia al epígrafe latino que dice "Ius est ars bon et aequi" por el que al Derecho se le identifica con lo bueno y equitativo, siendo necesariamente un precepto de justicia tributaria el que establece nuestra Constitución, por lo que es necesario considerarlos un sólo imperativo de justicia fiscal que sin embargo en la acepción de cada término representan conceptos muy bien definidos como veremos más adelante.

Sergio Francisco de la Garza por su parte manifiesta que:

"Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31, es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los "iguales" como iguales, y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema

144 Citado por CARRASCO IRIARTE, RUGO. "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria", Editorial Thesis, México, 12 Edición, 1987, p. 81, tomado de GARZA, SERVANDO J., "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", Editorial Cultura I. G., S. A., México, 1949, pp. 71 y 72.

tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

"Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es 'en la forma que establezcan las leyes' donde debe encontrarse la proporcionalidad y equidad.

"Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, que el requisito de la justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes."¹⁴²

Este autor identifica a la justicia tributaria con la llamada justicia distributiva, por medio de la cual se reparten las cargas sociales entre todos los integrantes del cuerpo social, pero con un trato "a los iguales como iguales, y a los desiguales como desiguales" tomando en todo momento en cuenta la capacidad contributiva de los causantes, de esta forma la equidad y la proporcionalidad se hacen presentes como una expresión de "justicia fiscal", debiendo ser definidas por el Poder Judicial encargado de formular la jurisprudencia de un país. Por nuestra parte estamos de acuerdo en que se pretende una justicia fiscal real con este postulado constitucional.

Precisamente, en el área de la justicia debemos establecer un campo abierto de acción y de análisis los estudiosos y estudiantes del Derecho, a efecto de que seamos los primeros que en todo momento exijamos su vigencia en el marco de las relaciones sociales humanas.

¹⁴² Citado por CARRASCO IRIARTE, JACO. *Ibidem*, pp. 81-82, tomado de DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, S.A., México, 1982, pp. 237 y 238.

Arturo de la Cueva, con referencia al término justicia¹⁴⁸, nos dice, en el estudio de destacados tratadistas, lo que a continuación se transcribe:

"La justicia tiene una existencia propia y objetiva, si bien no material, cobrando sentido en función de la vida humana, colectiva o individual; tiene así mismo, un carácter moral en cuanto busca un tratamiento general para todos los hombres...

"Al ocuparnos del significado de la justicia debemos atender, por una parte, al actuar individual del hombre, sin que por ello queramos hacer exclusiva referencia a la virtud personal, no obstante que la primera y más próxima relación se establece entre el individuo y el sentido de lo justo. Ahora bien, desde esta perspectiva consideramos que la proyección se manifiesta colectivamente, dado el carácter de alteridad y referencia a los semejantes, lo mismo en situaciones de igualdad que en las de subordinación social, económica, política, etc.

"Por otra parte, el sentido amplio de justicia abarca las relaciones sociales en su conjunto; es decir la interdependencia en que se encuentran inmersas en la vida comunitaria, lo que generaliza el concepto a la universalidad que le es propia.

"(...)considerando como propio de la normatividad la posibilidad de su violación, salvo las llamadas leyes naturales, estimamos que el derecho y en la práctica la ley, constituyen el instrumento idóneo para el logro de la justicia en general, y por ende, la económica, sin olvidar que los hombres espontáneamente no permitirán establecer el marco necesario para ello."¹⁴⁹

¹⁴⁸ DE LA CUEVA, ARTURO. "Justicia, Derecho y Tributación". Editorial Porrúa, S.A., México. 12 Edición, 1989, pp 7, 8, 9.

¹⁴⁹ Entre algunas de las definiciones que cita Arturo de la Cueva se encuentran las siguientes.

"Castán Tobeñas señala que si bien el término es confuso y ambiguo, lo que ha llevado a pensar en su no utilización, cabe hablar de las siguientes acepciones:

- A) General. Como armonía proporcionada o congruencia.
- B) Limitada. Armonía referida a las conductas humanas.
- C) Justicia Humana. Abarca tanto el campo moral como jurídico.
- D) Objetiva. La justicia como principio, valor.
- E) Sentido propio. Cuando se hace referencia al contenido intrínseco del derecho..."

"El término justicia según Toral Moreno tiene varios significados:

- A) Justo es lo verdadero.

De lo anterior se desprende la consideración de este autor de que la finalidad última del Derecho y de la ley positiva, consiste en procurar la justicia para todos los seres humanos, punto de vista con el que coincidimos, pero que no necesariamente para nosotros significa que toda ley sea justa o todas las construcciones del Derecho efectivamente aspiren a, o representen, la justicia, por lo que atendiendo a la opinión que hemos vertido en la cita anterior, si convenimos en considerar a la justicia como la finalidad última del Derecho, que en su objetiva manifestación normativa persigue el equilibrio entre los distintos individuos integrantes del cuerpo social, con el fin de brindar un trato igual a los iguales, y un trato desigual a los desiguales; entonces esta significación deberá extenderse al marco de la justicia fiscal para que en materia de tributación se guarden las consideraciones esenciales y principios inherentes a la justicia en

- B) Justo es lo perfectamente adaptado o ajustado
- C) Justicia es legalidad, almejo a la ley.
- D) Justicia es la contemplación de la imparición efectuada por el Poder Judicial.
- E) Justicia es santidad o suma de todas las virtudes.
- F) Virtud específica (justicia interna).
- G) Justicia Objetiva."

"Luis Recaséns Siches habla de dos acepciones de la palabra justicia: por una parte, hace referencia al criterio ideal que debe inspirar al derecho y por otra, a la virtud universal comprensiva de todas las demás, señalando que esta última acepción ha ido cayendo en desuso después de Aristóteles, considerando que hoy día se hace referencia a algo mucho más restringido y limitado, conservando, desde luego su papel primordial dentro de la estimativa jurídica."

Todas las citas tomadas de DE LA CIEVA, ARTURO, *Ibidem*, pp 6-8.

Como se desprende de lo antes transcrito, resulta obvia la multiplicidad de acepciones para la palabra justicia, y se hace evidente que tiene incluso connotaciones en la mayoría de las veces son subjetivas, por lo que para efectos de este estudio convenimos en considerar a la justicia como la finalidad última del Derecho, que en su objetiva manifestación normativa persigue el equilibrio de las distintas partes integrantes del concierto social con la meta de brindar un tratado igual a los iguales, y un trato desigual a los desiguales.

La justicia tributaria para nosotros viene a significar el que en materia de tributación se guarden las consideraciones esenciales y principios inherentes a la justicia antes vistos.

general, y que el Constituyente de 1917 hizo descansar en la proporcionalidad y equidad respectivas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido considerables pronunciamientos en relación con la interpretación que se debe hacer de la proporcionalidad y equidad de los impuestos contenida en el artículo 31 fracción IV que estudiamos. Hasta 1985 se habían emitido cincuenta y dos tesis jurisprudenciales por las que se resolvían controversias de fondo constitucional relativas a la proporcionalidad y la equidad, por lo que resulta interesante el analizar las que a nuestro juicio resultan más importantes en las circunstancias actuales.¹³⁸

Estas tesis jurisprudenciales son las siguientes:

IMPUESTOS.- DESTINO DE LOS.- EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de esos requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

5a. Época, T. LXIX, p. 398, Amparo administrativo en revisión 8402/40, Cabezas Alberto N. y coags., 11 de julio de 1941, unanimidad 5 votos.

¹³⁸ Cfr. GUERRERO LARA, EZEQUIEL y CORTINA OQUIJANO, AURORA, compiladores, "La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia en materia de impuestos 1917-1985", Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Tribunal Fiscal de la Federación, Fideicomiso para Promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México, 2ª Edición, 1985.

Cfr., igualmente, GUERRERO LARA, EZEQUIEL y GUADARRAMA LÓPEZ, ENRIQUE, "La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1984)", Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2ª Edición, 1986, pp. 3110-3121.

Como se podrá observar en esta jurisprudencia se fijan tres requisitos básicos, y el que se refiere a la proporcionalidad y la equidad se separa en dos, situación que es criticada por algunos tratadistas entre ellos Ernesto Flores Zavala, sin embargo Emilio Margain Manatou (con el que coincidimos)¹³¹ considera que son dos requisitos distintos, pero que ambos vocablos, juntos, delimitan la exigencia constitucional de justicia.

IMPUESTOS.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS IMPUESTOS.- Si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derechos de los contribuyentes no está en el capítulo de las garantías individuales, eso no obstante, la lesión de aquellos derechos constituye una violación de las consignadas en los artículos 14 y 16 constitucionales. ID. ID. Las características de proporcionalidad y equidad, prescritas por la fracción IV del artículo 31 constitucional, se refieren, en los términos de la doctrina hacendaria, a que las contribuciones se establezcan por el legislador, en condiciones tales, que graven al contribuyente en relación con su capacidad económica, o con la importancia del hecho o acto que las causa, según se trate de impuestos directos o indirectos, y a que los arbitrarios del Estado graviten sobre distintas fuentes de riqueza, y no sobre determinada.

¹³¹ Ya vimos que Ernesto Flores Zavala considera una sola a la garantía que contiene y por su parte Emilio Margain Manatou se está de acuerdo con éllo, y aclara que la evolución que ha tenido nuestra legislación tributaria lleva a sostener que son dos conceptos los que encierran las palabras de nuestra Carta Magna

"() Nuestra Suprema Corte ha contribuido a crear mayor conciencia sobre este problema, al decirnos en una sentencia que todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural de la expresión que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional el de proporcionalidad por su lado y el de equidad por el otro "

"Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras 'proporcional y equitativa'. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, que sea equitativa significa que el impacto del tributo debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación."

Citado por CARRASCO IRIARTE, INZU, Op Cit SUPRA, p. 87, tomado de MARGAIN MANATOU, EMILIO, "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967, p. 109.

5a- Epoca, T. LXV, p. 3830. Amparo administrativo en revisión 6428/30, Morales Antonio y coags., 21 de septiembre de 1940, unanimidad de cinco votos.

Con esta tesis jurisprudencial la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece la posibilidad de impugnar en juicio de amparo por violación a las garantías contenidas en los artículos 14 y 16 (pero luego fue considerada en la evolución de la interpretación de nuestro máximo organismo judicial como una verdadera garantía) cuando se argumentaba por el quejoso que un determinado cobro tributario no reunía los requisitos de proporcionalidad y equidad. Igualmente se establece un interesante principio de interpretación en el que las contribuciones deben atender a la capacidad económica del causante, y a la importancia del hecho o acto respectivo, procediendo distribuir las cargas fiscales entre todas las fuentes de riqueza existentes y no tan sólo en una de ellas. Esta jurisprudencia delimita un poco más lo que debe entenderse por el principio de proporcionalidad y equidad pero no lo define con mayor precisión.

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

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

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

2. Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo o a sus facultades y,

3. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado y si éstos son mayores, tendrán que ser también esas contribuciones; mediante decreto del 10 de junio del año de 1898 y al adicionarse con una fracción más, paso a ser su antigua fracción II, la tercera, para resultar concebido como sigue:

"Art. 31. Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II. Prestar sus servicios en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El proyecto de Constitución presentado por Venustiano Carranza al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III, del artículo 31, de la Constitución de 1857 al incluirla como la fracción IV, del mismo artículo 31 y asentar que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La Comisión integrada por los diputados constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzon, Enrique Recio y Enrique Cu Unzué, no introdujo modificación a las fracciones III y IV, del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constitucional aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se cita en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857 y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto.

Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV, del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, concuerda con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la Declaración Francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 6, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la concidencia contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha Declaración o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz.

Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México, han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución que itala la ley procura en su vigente ley fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 63 afirma que: "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón de su

capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad" son, con justeza, la proporcionalidad de que trata la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta la proporción impositiva del obligado a satisfacer el tributo y las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Amparo en revisión 6051/1957. Inmobiliaria Zafiro, S.A. Octubre 17 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 3444/1957. Isabel, S.A. Octubre 27 de 1969, 5 votos.

Amparo en revisión 40/1957. La Inmobiliaria, S.A. Octubre 27 de 1969, 5 votos.

Amparo en revisión 668/1957. Compañía Inmobiliaria Fare, S.A. Noviembre 5 de 1969, 5 votos.

Amparo en revisión 3160/1957. Bajío, S.A. Noviembre 5 de 1969, 5 votos.

Amparo en revisión 2835/1957, Edificios Kodak, S.A. Noviembre 5 de 1969, 5 votos.

Amparo en revisión 5397/1957, Ascamil, S.A. Noviembre 5 de 1969, 4 votos.

Amparo en revisión 7584/1957. Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S.A. Noviembre 5 de 1969, 4 votos.

Jurisprudencia, Sala Auxiliar (Materia Administrativa), Informe 1969. Página 45.

Como se desprende de la tesis antes transcrita, la progresividad se fija como un requisito primordial para que se dé la proporción exacta de contribución por parte de un sujeto pasivo obligado al pago del gravamen. Sobre este aspecto, más adelante daremos nuestro punto de vista referente de la interpretación que fija la progresividad como requisito necesario para que se de la proporcionalidad y equidad impositivas.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.- Es del caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado

Constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propia de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado, por consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, por antonomasia del impuesto, a través del pago de una prestación incondicionada.

Todo impuesto afecta, directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del poder legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales.

La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión y relación de uno y de otro. El límite constitucional, a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse asimismo junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado de que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados, dentro de éstos, los sociales, para su cabal desarrollo económico.

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

Amparo en revisión 6851/1957, Inmobiliaria Zafiro, S.A. Octubre de 1969. 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srto.: Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/1957, Edificación Kodak, S.A. Noviembre de 1969. 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srto.: Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/1957, Isabel, S.A. Octubre 27 de 1969. 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srto.: Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 40/1957, La Inmobiliaria, S.A. Octubre 27 de 1969, 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srío.:Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/1957, Bajío, S.A. Noviembre 5 de 1969, 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srío.:Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/1957, Edificios Kodak, S.A. Noviembre 5 de 1969, 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srío.:Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 5397/1957, Ascamil, S.A. Noviembre 5 de 1969, 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srío.:Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

La anterior tesis igualmente destaca la progresividad ("escalonamiento en la cuota tributaria" se le llama) como la mejor forma de cumplir con los requisitos de la proporcionalidad, por lo que para concluir esta sección de tesis jurisprudenciales pasaremos a señalar una de las más recientes junto con los comentarios pertinentes a la progresividad que son propicios en relación con las tesis antes citadas.

IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, modularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expressed en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, pero que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad

radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipotética de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Amparo en revisión 3598/85.- Alberto Manuel Ortega Venzor.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos de los señores ministros: López Aparicio, López Contreras, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Guítrón, Castañón León, Díaz Infante, Favón Vasconcelos, De Silva Nava, Martínez Delgado, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Schmill Ordoñez, Olivera Toro y presidente Inárritu.- Ponente: Mariano Azuela Guítrón.- Secretaria: Ma. del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 2980/85.- Jesús Farias Salcedo.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos de los señores ministros: López Aparicio, López Contreras, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Guítrón, Castañón León, Díaz Infante, Favón Vasconcelos, De Silva Nava, Martínez Delgado, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Schmill Ordoñez, Olivera Toro y presidente Inárritu.- Ponente: Luis Fernández Doblado.- Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Amparo en revisión 2982/85.- Ruben Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos de los señores ministros: López Aparicio, López Contreras, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Guítrón, Castañón León, Díaz Infante, Favón Vasconcelos, De Silva Nava, Martínez Delgado, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Schmill Ordoñez, Olivera Toro y presidente Inárritu.- Ponente: Fausto Moreno Flores.- Secretario: Herminio Huerta Díaz.

Amparo en revisión 4292/85.- Juan Carlos Francisco Ponce de León.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos de los señores ministros: López Aparicio, López Contreras, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Guítrón, Castañón León, Díaz Infante, Favón Vasconcelos, De Silva Nava, Martínez Delgado, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Schmill Ordoñez, Olivera Toro y presidente Inárritu.- Ponente: Mariano Azuela Guítrón.- Secretaria: Ma. del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 4528/85.- Jean Vandehaute Longard.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos de los señores ministros:

tros: López Aparicio, López Contreras, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Gúitrón, Castaños León, Díaz Infante, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Martínez Delgado, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Schmill Ordóñez, Olvera Toro y presidente Ibaratu. - Fuente: Carlos de Silva Nava. - Secretaria: Fátima Sámano Hernández.

En esta tesis jurisprudencial se hace señalamiento expreso de la proporcionalidad y la equidad como dos principios separados, pero que en el contexto de la justicia fiscal pueden valorarse ambos, debido a que deben estar vinculados cuando se analiza la constitucionalidad de un impuesto.

Al establecer su significado se define la proporcionalidad como sinónimo de progresividad que va de conformidad con la capacidad contributiva de cada individuo causante de las contribuciones, y la equidad es identificada con el mismo tratamiento impositivo, para que se haga efectiva la misma posición ante la ley, de los causantes de un tributo, debiendo darse por ende una condición de igualdad "frente a la norma jurídica que lo establece y regula". Por nuestra parte coincidimos con la definición que hace la Corte de este principio constitucional, pero estamos mucho más de acuerdo con que se considere a la proporcionalidad como inherente a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo del impuesto, que con la progresividad en las tasas, ya que en la imposición indirecta de ninguna forma es aplicable la progresividad y si se da en cambio la proporcionalidad fijada en un porcentaje de los actos realizados (como en el caso del IVA) que de cualquier manera atiende a la capacidad contributiva de quien realiza los mismos, aunque es importante recalcar que la progresividad si debe ser una característica intrínseca a los impuestos directos que se recauden en nuestro país.

Por lo anterior, para efectos de este trabajo convendremos en que los principios de proporcionalidad y equidad constitucional significan: el primero, que las contribuciones deben atender en todo momento a la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago, y el segundo, la equidad, representa la igualdad de condiciones y elementos para el mismo grupo o sector de contribuyentes que deben cubrir los gravámenes que establece el legislador, o en su defecto para todos los causantes.

En la formación de las leyes tributarias, y al tener que ajustarse éstas necesariamente a la proporcionalidad y equidad como imperativo constitucional, los extranjeros también deben contribuir para los gastos públicos de la misma forma proporcional y equitativa que lo hacen los mexicanos, ya que no se les puede brindar un trato discriminatorio con relación al que reciben estos últimos, porque así lo establecen los convenios internacionales firmados y ratificados por México. Jurídicamente la Constitución Política de nuestro país les brinda la misma protección que a los mexicanos; pero igualmente a estos les otorga la garantía de que paguen sus impuestos dentro del marco de equidad específico que deben guardar con respecto de los mismos sujetos, hechos imposables y demás elementos integrantes de las contribuciones, frente a otros sujetos obligados al pago, como es el caso de los no residentes en el país.

Precisamente este aspecto habremos de desarrollar para analizar si la equidad (en el marco constitucional) es un principio que se respeta dentro de los tratados internacionales para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta que estudiamos.

A.2 EQUIDAD SEGUN EL PUNTO DE VISTA ECONOMICO.

Por su parte, y desde la perspectiva de la Economía, Richard y Peggy Musgrave¹⁵² establecen que para el estudio de la equidad se pueden seguir dos líneas de pensamiento (de ellas una no se aleja demasiado de lo que establece la Suprema Corte de nuestro país en sus interpretaciones), a saber:

"Una se basa en el denominado principio del beneficio. De acuerdo con esta teoría, que se remonta a Adam Smith y a los primeros tratadistas, un sistema fiscal equitativo es aquel en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos. De acuerdo con este principio, el sistema verdaderamente equitativo diferenciará en función de la estructura de gasto. Por lo tanto, el criterio del beneficio no es únicamente un criterio de política impositiva, sino también de política de impuestos y de gasto...

"La otra línea de pensamiento, también de considerable antigüedad, se basa en el principio de capacidad de pago. Desde este enfoque, se contempla el problema impositivo en sí mismo, con independencia de la determinación de gasto. Se necesita un ingreso total dado y a cada contribuyente se le pide que contribuya según su capacidad de pago. Este enfoque abandona la vertiente del gasto del sector público siendo por tanto menos satisfactorio desde el punto de vista del economista. Sin embargo, la política impositiva real es determinada, en gran parte, con independencia de la vertiente del gasto y se necesita una norma de equidad que sirva de guía. El principio de la capacidad de pago es ampliamente aceptado como tal guía.

"Ninguno de los dos enfoques es fácil de interpretar o de llevar a la práctica. Para que el principio del beneficio sea operativo han de conocerse los beneficios del gasto para determinados contribuyentes. Para que el enfoque de la capacidad de pago sea aplicable debemos saber exactamente como medir dicha capacidad. Estas dificultades son formidables y ninguno de los dos enfoques supera al otro en el terreno práctico. Por otra parte, no puede afirmarse que ninguno de los dos enfoques considere realmente en su totalidad la función de la política impositiva.

¹⁵² MUSGRAVE, RICHARD A., y MUSGRAVE, PEGGY B., Op. Cit. supra No.36, pp. 265-267.

"El enfoque del beneficio asignará perfectamente aquella parte de la recaudación impositiva que sufraga el coste de los servicios públicos, pero no puede arbitrar los impuestos necesarios para financiar los pagos de transferencia y servir a los objetivos redistributivos. Para que la imposición según el beneficio sea equitativa, hay que suponer que existe en principio un estado 'adecuado' de distribución. Esto constituye un fallo grave ya que en la práctica no existe separación entre los impuestos utilizados para financiar los servicios públicos y los utilizados para redistribuir la renta. El enfoque de la capacidad de pago se enfrenta mejor al problema de la redistribución pero deja sin resolver la previsión de los servicios públicos.

"A pesar de estos fallos, ambos principios tienen aplicaciones realmente importantes, aunque limitadas, en el diseño de una estructura tributaria equitativa que sea aceptable para la mayoría de la población y preferible a disposiciones alternativas."

Como podemos observar, los autores destacan primordialmente aspectos económicos en su referencia a la justicia tributaria. Por nuestra parte y en atención a las opiniones aquí vertidas hacemos manifiesta nuestra adhesión al principio de la capacidad de pago, dejando en un segundo plano de importancia el principio del beneficio. Esto lo consideramos así debido a que si bien contemplar el gasto desde una perspectiva macroeconómica es importante, el conocer el prorrateo de los beneficios que una persona tiene dentro de la derrama de servicios públicos es muy difícil de obtener, y además subjetivo (desde el punto de vista real) ya que dichos beneficios pueden ser más importantes para una persona que para otra en función de sus circunstancias económicas, sociales, personales y su capacidad de generar riqueza.

Pero el principio de la capacidad de pago (o contributiva) creemos que si nos da un indicador de la medida en que un individuo debe estar obligado a pagar sus contribuciones, ya que las

manifestaciones objetivas del ingreso, la riqueza y el gasto si son indicadores más precisos para que se instrumenten políticas fiscales, que, plasmadas en las leyes tributarias, sean más equitativas y justas.

A.3 EQUIDAD DESDE UN ANALISIS MACROECONOMICO.

Ahora bien, otro punto de vista desde el cual se puede evaluar la equidad en su contexto económico, es el que se refiere a las condiciones económicas y las relaciones que en este campo se dan entre los países que formarán la zona de libre comercio de Norteamérica, lo que es importante señalar porque cubre el marco de análisis de la política tributaria en torno a la decisión que se ha tomado de impulsar la celebración de tratados en materia fiscal, dentro de la política de liberalización de flujos de capital, inversiones, bienes y servicios de México para con el exterior.

Este punto de vista económico hace necesario recurrir a los indicadores económicos y a la información disponible, que nos permita conocer la condición de las economías de los tres países que estudiamos y con los cuales el nuestro ha celebrado el tratado trilateral de libre comercio y los tratados bilaterales para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta.

Entre los indicadores más importantes e ilustrativos de las condiciones de la asimetría entre México y las otras dos naciones se encuentran los concernientes al producto interno bruto, la balanza de pagos, la balanza comercial y otros indicadores específicos que nos

ilustran acerca de la condición que guardan las relaciones económicas entre ambos países. A continuación veremos dichos datos.

PRODUCTO INTERNO BRUTO.

En 1990, con una población de 26.2 millones de habitantes en Canadá, de 248.8 millones en Estados Unidos, y de 85 millones en México, se daban los siguientes indicadores que permitían evaluar el grado de las asimetrías entre los tres países de la siguiente manera:

CUADRO I.

MEXICO, ESTADOS UNIDOS Y CANADA. POBLACION, PRODUCTO INTERNO BRUTO Y PRODUCTO POR HABITANTE.¹³³

País	Población (mill. hab.)	Producto nacional (mill. dls.)	Producto por habitante (dolares)	Saldo C.C.* (%)
México	85.0	227.6	2677.6	-5.2
EU	248.8	5424.6	21806.6	-68.9
Canadá	26.2	680.0	25934.1	-10.6
SUMA	360.0	6332.2	50410.3	-84.7

*Saldo en la cuenta corriente de la balanza de pagos.

¹³³ Tomado de REY ROMAY, BENITO, coordinador. "La Integración Comercial de México a Estados Unidos y Canadá. ¿Alternativa o destino?." Siglo XXI Editores, Instituto de Investigaciones Económicas de la UNAM, México, 32 edición, 1992, p. 102. Fuente: Indicadores financieros, Fondo Monetario Internacional.

Como se puede observar en el cuadro anterior y con cifras de 1990, los Estados Unidos, país con una población cercana a los doscientos cincuenta millones de habitantes, genera un producto interno bruto ocho veces mayor que el de Canadá y veinticuatro veces mayor que el de México. El producto per capita de los Estados Unidos es uno de los más elevados del mundo con 21,806 dolares por habitante, que en el caso de Canadá es mayor -25,934.1- debido a su población inferior (cerca de diez veces menos la de Estados Unidos y 3.3 veces menos la de nuestro país), pero para México, que se encuentra dentro de la clasificación de país subdesarrollado, es de 2,677.6 dólares por habitante. La cuenta corriente presenta un déficit en los tres países siendo el menos abultado el de México, y el mayor el de Estados Unidos.

Es importante señalar que la economía estadounidense tiene un peso sustantivo en la economía mundial, contribuyendo con el 28% del producto mundial bruto. Y esto a pesar de las serias dificultades y problemas de recesión económica por los que pasa en estos momentos (1993). Por lo que hace al producto regional bruto de Norteamérica, los Estados Unidos detentan el 88.6% de participación en el mismo, Canadá participaba con el 8.5% y México con el 2.8% del total.

BALANZA DE PAGOS.

La balanza de pagos de nuestro país ha sido deficitaria en el saldo de la cuenta corriente del año de 1988 a la fecha, y en la cuenta de capital a partir de 1989 hemos tenido superávit debido a los altos

volúmenes de inversión extranjera que se han recibido, como se desprende del siguiente cuadro:¹⁵⁴

CUADRO II.

SALDO DE LAS CUENTAS CORRIENTE Y DE CAPITAL DE LA BALANZA DE PAGOS DE MEXICO. (En millones de dólares).

CONCEPTO	1988	1989	1990	1991	1992-I	1992-II	1992-III
CUENTA CORRIENTE	-2922.1	-6085.3	-7113.9	-10282.8	-4645.0	-5386.9	-6166.2
CUENTA DE CAPITAL	-1163.1	3175.9	8163.6	20179.0	6044.6	6008.7	5163.5

Los saldos anteriores delimitan de entrada la condición económica de México: somos un país importador de capitales, que son utilizados para financiar las compras en el exterior y para sostener las reservas internacionales en divisas.

No fue posible encontrar una balanza de pagos desagregada por país, de tal forma que pudiéramos conocer el total de las transacciones comerciales, de servicios y financieras que realizamos con Estados Unidos y Canadá, por lo que habremos de estudiar estos índices económicos en lo que se refiere a la balanza comercial y a la inversión extranjera, a fin de darnos una idea acerca de nuestras relaciones comerciales con dichas naciones.

¹⁵⁴ Tomado de los índices de información económica del Banco de México, S.A., México, Enero de 1993, p. IV-1, IV-2.

BALANZA COMERCIAL.

Con respecto a las cifras económicas y de intercambio comercial Emilio Caballero Urdiales dice que "los países que conforman la región norte del continente americano E.U., Canadá y México se caracterizan por tener niveles de desarrollo económico distintos, siendo México el país menos desarrollado." Y luego agrega:¹⁵³

"Dentro de este marco, se dio en 1989 un flujo comercial dentro de la región de América del Norte de 225 mil millones de dólares en el que destacan dos situaciones importantes:

"En primer lugar, los E.U. representan el eje del comercio entre los tres países. Las transacciones comerciales entre Canadá y México en el año de referencia fueron sólo de 2.3 mil millones de dólares, que representan el 1% del total de la zona (5,900 millones de dólares), y en segundo lugar, las relaciones comerciales de Canadá con E.U son cuantitativamente más importantes que las correspondientes a México y E.U. En efecto Canadá tuvo en 1989 un flujo comercial con Estados Unidos de 171 mil millones de dólares, mientras el de México y E.U., en el mismo año fue de 52 mil millones de dólares, es decir, las relaciones México-E.U. en el comercio de mercancías representaron sólo el 30% de las relativas a Canadá y E.U.

"Tanto Canadá como México realizan con E.U. la mayor parte de su comercio internacional; las exportaciones de Canadá hacia E.U. representaron en 1989 el 71% de sus exportaciones totales y las importaciones canadienses provenientes de E.U. ascendieron al 64%; las cifras correspondientes para México son 63 y 67% respectivamente. Por último, el tipo de mercancías exportadas e importadas por Canadá forman parte también de las compras y ventas internacionales de México. Canadá exporta principalmente automóviles de pasajeros, partes y motores para automóviles, papel para periódico, camiones, pulpa de madera y similares. A su vez las principales importaciones de Canadá son: vehículos de motor, partes y motores para automóviles, automóviles de pasajeros, computadoras electrónicas (sic), ropa y

¹⁵³ CABALLERO URDIALES, EMILIO, "El Tratado de Libre Comercio México-Estados Unidos-Canadá, Volumen 1, Informe para la Comisión de Comercio de la Cámara de Diputados", Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2ª edición, 1991, p. 40.

accesorios, y productos para la telecomunicación y equipo relacionado. Existe también en Canadá una lógica de comercio internacional guiada por las empresas transnacionales muy parecida a la que se detectó en México."

Agregando a lo dicho por este autor tenemos que el comercio entre Canadá y Estados Unidos alcanzó las siguientes cifras en el año de 1990:¹²⁸

CUADRO III.
FLUJOS COMERCIALES ENTRE E.U. Y CANADA (1990) (en miles de millones de dólares de E.U.).

PAIS	E.U.	CANADA.
E.U.	--	83.9
CANADA.	91.4	--

Estos datos dan idea del flujo comercial entre los dos países en donde a dicha fecha, 1990, Canadá tenía un superávit frente a Estados Unidos, que se ha visto afectado por la puesta en marcha del Acuerdo de Libre Comercio entre ambos países.

La balanza comercial de México con las otras dos naciones que conformarán la zona de libre comercio de América del Norte se repre-

¹²⁸ Cuadro tomado de TAMAMES, RAMON. Op. Cit. supra No. 79, p. 265. Con datos de Time: 25-II-91.

señala en el siguiente cuadro, lo que nos da una idea de la evolución de dicho indicador:¹³²

CUADRO IV

Balanza Comercial de México con Canadá, 1988-1991. (en millones de dólares).

Concepto	1988	1989	1990	1991
Balanza Comercial.	(7.70)	(96.41)	(115.67)	(19.04)
Importaciones.	288.50	329.88	325.44	578.28
Exportaciones.	280.80	233.47	209.77	559.24

Como se observa siempre ha sido deficitaria nuestra balanza comercial con Canadá, aunque, no se dan los mismos niveles de intercambio como el que tenemos con Estados Unidos, como se ve a continuación:¹³³

CUADRO V

Balanza Comercial de México con Estados Unidos 1988-1991. (en millones de dólares).

¹³² Fuente: Cifras obtenidas por nosotros directamente en la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, Dirección General de Política de Comercio Exterior, México, D.F.

¹³³ Fuente: SECRETARÍA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL, Id.

Concepto	1988	1989	1990	1991
Balanza Comercial.	2372.20	2512.72	2465.41	(1515.19)
Importaciones.	10271.27	12525.17	14701.69	19892.86
Exportaciones.	12643.47	15037.89	17167.01	18377.66

En el cuadro anterior, se observa claramente como nuestro saldo superavitario en la balanza comercial frente a E.U. empieza a decaer a partir de 1989 y se convierte en déficit a partir de 1991.

Las condiciones económicas son tan cambiantes, y la dinámica propia de los sectores productivos hace que se presenten diferencias considerables de un año a otro, que para el año de 1991 se habían exportado a Canadá productos por la suma de 559 millones de dólares, mientras que el volumen de las importaciones significó 578 millones dólares (déficit de 19 millones de dólares para México). Los montos de intercambio de México con los Estados Unidos para ese mismo año habían ascendido a la suma de 18,377 millones de dólares por exportaciones, y se habían realizado importaciones por la cantidad de 19,892 millones de dólares (déficit para nuestro país de 1,515 millones de dólares). Para 1993 la liberalización comercial hacia el exterior había llevado a nuestro economía a un déficit considerable en el intercambio comercial con dichas naciones, que para el mes de julio de 1992¹⁵³ representaba las siguientes cantidades: con los Estados Unidos teníamos en esa fe-

cha importaciones del orden de los 14,250 millones de dólares, en tanto que habíamos exportado productos por la cantidad de 10,850 millones de dólares. Con Canadá las cifras eran un poco más equilibradas ya que a dicha fecha se había generado un flujo comercial consistente en 450 millones de dólares de exportaciones y en 454 millones de dólares de importaciones, con lo que el déficit con este país era del orden de los cuatro millones de dólares solamente.

Como se desprende del análisis de las cifras del comercio exterior de México, resulta evidente que nuestro mayor intercambio es con los Estados Unidos, y que el volumen del comercio con Canadá es incluso inferior al que existe con países como Japón, Alemania, Francia, y España¹⁸⁸ por lo que solamente se entiende su inclusión en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte por la estrategia de conformar una zona geográfica de libre comercio, y por el interés de México de no quedar sólo en el marco de sus relaciones comerciales con un gigante de la talla de los Estados Unidos, que implicaba las siguientes cifras económicas en la relación con México:

"El comercio exterior (importaciones más exportaciones) representa 16% de la economía norteamericana. Para México, el comercio exterior representa 23% de nuestra economía.

"El comercio con México representa 8.2% del que realiza Estados Unidos con el mundo. El comercio que realiza México con Estados Unidos asciende a 75% del total."¹⁸⁹

¹⁸⁸ Cfr. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA, GEOGRAFIA E INFORMATICA, "Agenda Estadística, Estados Unidos Mexicanos, Edición 1992", México, 12 edición, 1993, pp. 116-119.

¹⁸⁹ REY ROMAY, BENITO, Op. Cit. supra No. 132, p. 102.

Por razón del volumen de intercambio económico, los Estados Unidos se han convertido en el primer socio comercial de México, situación que nunca se ha reflejado en un trato recíproco de parte de ellos hacia nuestro país.

Del análisis de la balanza comercial mexicana se desprende un saldo deficitario para nuestro país que se incrementó en forma global (en todo nuestro flujo comercial internacional) al finalizar el año de 1992, según los datos e información disponible, con un déficit de 15,792 millones de dólares de E.U., lo que representó un 4.9 del Producto Interno Bruto del país.¹²² Las cifras del flujo comercial para todo el año, arrojan un monto de déficit aún mayor si se excluyen las ventas de maquiladoras, en cuyo caso el déficit, que no está desagregado por países sino en su conjunto, llega a los 20,607 millones de dólares de E.U. (el 6.4% del PIB de México).

El comportamiento de la balanza comercial nos puede dar una idea de la política de apertura hacia el exterior seguida por el presente régimen, según se puede observar en el siguiente cuadro:¹²³

¹²² Cfr. BANAMER, "Diagnóstico de la situación económica de México", Volumen LXIX, Número 889, Abril de 1993, p. 145.

¹²³ Tomado de "Indicadores macroeconómicos", REVISTA QUORUM, Publicación mensual del Instituto de Investigaciones Legislativas de la H. Cámara de Diputados, AÑO II, No. 14, mayo/93, p. 69.

CUADRO VI.

BALANZA COMERCIAL DE MEXICO DE 1988 A 1992. (millones de dólares).

Concepto	1988	1989	1990	1991	1992	1993
Balanza Comercial.	272.0	(2595.0)	(4433.5)	(9063.5)	(20607.6)	(1170)/**
Importaciones.	20273.0	25437.9	31271.9	36184.0	48138.4	4661.5/**
Exportaciones.	20545.0	22842.1	26838.4	27120.2	27530.8	3491.7/**

** Datos para enero, incluyendo ingresos de maquiladoras.

Es evidente como se va dando una evolución hacia mayores niveles de déficit en la balanza comercial, lo que viene a tener su contexto en la decisión gubernamental de apertura comercial como instrumento de política económica.

INVERSIÓN EXTRANJERA.

Por lo que hace a la inversión extranjera en el país, se contabiliza la directa y la que se da en cartera (permitida en la Bolsa Mexicana de Valores a partir de 1989 por autorización expresa del gobierno mexicano). Su comportamiento se aprecia en el siguiente cuadro:¹⁴⁴

¹⁴⁴ Tomado de "Indicadores macroeconómicos", REVISTA QUORUM, Id.

CUADRO VII.

FLUJO DE INVERSIÓN EXTRANJERA EN MEXICO 1988-1992 (millones de dólares).

Concepto	1988	1989	1990	1991	1992
Inversión Extranjera	2594.6	3530.2	4627.7	12301.5	13114.4
Directa	2594.6	3036.9	2633.2	4761.5	4512.7
De Cartera	0.0	493.3	1944.5	7540.0	8601.7

Los datos anteriores nos permiten apreciar el importante flujo de divisas a nuestro país en inversión extranjera de Cartera (distintos valores gubernamentales y privados), que es lo que ha permitido tener unas reservas internacionales sustanciales para sufragar el desequilibrio en la balanza comercial.

La estructura de composición porcentual de la inversión extranjera directa en México para el año de 1990 estaba formada de la siguiente manera:¹²³

¹²³ Tomado de BANCOMER, "Panorama Económico, principales indicadores, 1991", Dirección de Investigaciones Económicas, con base en fuentes oficiales, México, 1991.

CUADRO VIII.

COMPOSICION PORCENTUAL DE LA IED EN MEXICO.

PAIS	%
1. ESTADOS UNIDOS.	62.9
2. ALEMANIA	6.5
3. GRAN BRETANA	6.3
4. JAPON	4.8
5. SUIZA	4.4
6. FRANCIA	3.1
7. ESPANA	2.3
8. CANADA	1.4
9. SUECIA	1.2
10. OTROS	7.1

TOTAL	100%
-------	------

Se puede observar el predominio de la inversión extranjera directa de los Estados Unidos (con un 62.9%) rebasando en cerca de diez veces más a la del siguiente país que es Alemania (con un 6.5%).

Canadá ocupaba un modesto lugar en la lista con un 1.4% de la estructura total de la inversión extranjera directa, aunque si se encontraba dentro de los primeros diez países en realizar inversiones en nuestra nación.

Por lo que hace a la inversión extranjera directa acumulada las cifras hasta 1990 son las siguientes:^{1A}

CUADRO IX.

ACUMULADO DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA EN MEXICO, (millones de dólares). De 1988 a 1990.

PAIS	ACUMULADA 1988	ACUMULADA 1989	FLUJO 1990	ACUMULADA 1990
1. ESTADOS UNIDOS.	14957.8	16771.7	2308.0	19079.7
2. ALEMANIA	1583.0	1667.7	288.2	1955.9

3. GRAN BRETAÑA	1754.7	1799.4	114.4	1913.8
4. JAPON	1319.1	1334.8	120.8	1455.6
5. SUIZA	1004.5	1198.9	148.0	1346.9
6. FRANCIA	748.5	765	181.0	946
7. ESPAÑA	637.2	681.2	10.8	692.0
8. CANADA	323.5	360.9	56.1	417.0
9. SUECIA	329.7	336.6	13.3	349.9
10. OTROS	1429.4	1670.9	481.8	2152.7
TOTAL	24087.4	26587.1	3722.4	30309.5

El gobierno de México, (como país importador neto de capitales que somos) ha planteado la política de atraer la inversión foránea como un instrumento de impulso al desarrollo nacional¹¹² que genere empleos,

¹¹² Cada vez es mayor la competencia por las inversiones extranjeras, además de que el comportamiento en el patrón de los inversionistas se corresponde con las condiciones mundiales que se presentan en determinadas circunstancias.

"Durante los ochenta se aprecia un cambio significativo en el mundo en cuanto a composición y destino de la inversión extranjera directa (IED), particularmente en 1990 y 1991: se dan mejores niveles que en los ochenta: disminuye la de Estados Unidos y se fortalece la

capitalización y transferencia de tecnología, entre otros beneficios buscados, y es aquí donde se hace más palpable el atractivo de celebrar convenios para evitar la doble o múltiple tributación, ya que a los inversionistas extranjeros les da la ventaja de contribuir para el fisco de su país de origen acreditando el impuesto pagado en México de conformidad con las reglas de los convenios, ya mencionadas antes.

intercomunitaria en Europa; Japón se reorienta de Estados Unidos a Europa y Asia y, por región, la Comunidad Económica Europea (CEE) y América Latina ganan participación como receptores.

"Estados Unidos, Japón y Reino Unido son los países que tradicionalmente explican la corriente mundial de inversión extranjera. Después del auge de los ochenta, se aprecia menor crecimiento durante 1991; el flujo anual de estas naciones (88,500 millones de dólares) cae 18.5% respecto del año anterior. La razón de IED a formación bruta de capital fijo aumenta en Japón de 1% en 1990 a 7% en 1991, pero es menor a la del Reino Unido (9%) y Francia (11%). En Estados Unidos también asciende, de 12 a 3%.

"(...) En la década de los ochenta, la IED de Estados Unidos cae respecto a la de Japón y la CEE. No obstante, su participación en el acervo mundial continúa siendo significativa, 421,500 millones de dólares en 1990 (24% del total). Gran parte de las inversiones se realizan durante los sesenta y setenta, y su valor de mercado se estima en 214 mil millones para 1990. Aunque declina desde ese año, continúa el interés de las grandes corporaciones por aumentar sus operaciones internacionales. Los factores que alientan la expansión de firmas estadounidenses en el extranjero son: reinversión de utilidad de filiales, *Tratado de Libre Comercio para América Latina*, prospectiva de un mercado único en Europa y *Acuerdos comerciales en algunos países de América Latina*.

"La Comunidad Económica Europea atrae la mayor parte de la IED de nuestro vecino en los últimos tres años. Empero, su distribución geográfica se diversifica al punto que en 1990 participa con 55% del total, en 1990 con 31%; América Latina mantiene un 12% y el resto de países pasa de 26% a 51%. Cambian del Reino Unido hacia Alemania y Francia, mejorando la distribución en la Comunidad.

"La posición relativa de Estados Unidos en Asia disminuye. Destaca el poco avance de sus empresas en la aplicación de operaciones en Japón. Aunque aumentan en el sudeste asiático (Corea del Sur, Tailandia y Singapur, principalmente), la expansión de las japonesas hace que pierdan participación en esta zona. La distribución sectorial favorece al automovilístico, alimentos y bebidas, editorial, servicios financieros y administrativos, farmacéutico, electrónico y de telecomunicaciones."

BARANEX, "Examen de la situación económica de México", Volumen LXIX, Número 816, Mayo de 1993, pp. 196-200. Las cursivas son sueltas.

OTROS INDICADORES.

En relación con los Estados Unidos, que representa nuestro mayor vínculo económico en el extranjero y el ser nuestro mayor socio comercial, se establecen en la revista "Examen de la situación económica de México"¹¹⁸ los siguientes indicadores comparativos:

"Allá (en E.U.) la población que vive en ciudades con más de cien mil habitantes representa el 79% de la total en 1940 y el 84% en la actualidad. Las cifras en México son 10% y 85%. En medio siglo se invierte la situación y ahora tenemos más gentes que habita en urbes de ese tamaño en términos relativos. Sólo que aquí el fenómeno se explica por la migración rural y ocasiona graves problemas en tales localidades. Esta es la razón de que nuestra ciudad capital, junto con los municipios conurbados, ocupe un deshonroso cuarto lugar mundial (después de Tokio, Sao Paulo y Nueva York), contra el decoroso trigésimo tercero que tiene en 1930. Con la cantidad de población nos sucede algo similar; decimo sexto sitio en 1950 y hoy undécimo. Transformaciones notables, en sentido favorable, son que en cincuenta años la PEA masculina pasa de 61% a 73%; la diversificación de actividades, manifestada en un cambio de la estructura de la fuerza de trabajo (agropecuaria de 65% a 36% -en EUA es apenas 4%-, industrial de 13% a 29% -en EUA la proporción es casi igual- y servicios de 22% a 35% -en EUA es la enorme mayoría, 66%-); el número de médicos por cada diez mil habitantes pasa de uno a once, pero aun no llegamos a la cifra de EUA hace medio siglo; los mexicanos tienen una esperanza de vida al nacer de 33 años en 1930, contra casi 69 en la actualidad, muy cerca del vecino, 75. Una mutación de gran impacto social es que la PEA femenina sube del 4% en 1940 a 33% el año pasado."

Por su parte Canadá (junto con los Estados Unidos) es integrante del grupo de los siete países más industrializados del mundo y se encuentra entre las naciones desarrolladas del planeta que exportan capital, tecnología y servicios, sus niveles de bienestar y educativos son de los más altos. Emilio Ceballero Urdiales señala al respecto:

¹¹⁸ BANAMEX, "Examen de la situación económica de México". Volumen LXVII, Número 792, Noviembre de 1991, p. 520.

"La estructura sectorial de la economía canadiense es similar a la de México, en ellas se muestra el gran peso que tienen los sectores comercio, servicios y finanzas (58.4 y 57% respectivamente y la relativamente menor participación de las manufacturas (19% en Canadá y 21% en México). La existencia de recursos naturales abundantes y de una presencia importante de los servicios públicos son también características semejantes de ambos países. Sin embargo, el patrón de distribución del ingreso en términos de los factores productivos es mucho menos concentrado en Canadá que en México. En el primero de los países la participación de los sueldos, salarios y prestaciones en el PIB ascendió en 1988 a 53.4%, mientras que en México en ese año apenas fue de 25.5%".

Todo lo anterior nos da una idea de la posición en que nos colocamos (bastante modesta por cierto) en relación a nuestros otros dos socios comerciales en lo que sería la zona del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, donde de manera indiscutible los Estados Unidos de Norteamérica son el polo de atracción regional y la economía más poderosa de las tres que integrarían esta zona de libre comercio; además, Estados Unidos sigue siendo la principal economía mundial y la primera del continente americano.

Como vemos, la economía mexicana se encuentra en condiciones de plena asimetría y desequilibrio frente a la de Canadá y Estados Unidos. Los indicadores sociales también son asimétricos con amplias desventajas para nuestra patria. Esta situación no es determinante en la negociación y firma de los convenios tributarios, ya que nuestro país acuerda celebrarlos en uso de las prerrogativas que tiene como nación soberana.

Además, el que los tratados se conciben sobre bases recíprocas es lo que les da la condición de igualdad entre las partes celebrantes, sean países desarrollados o en desarrollo, encuadrando aquí el epígrafe

que dice que el derecho es majestuoso "ya que prohíbe por igual al rico y al pobre dormir debajo de los puentes". Lo que se traduciría en relación con nuestra investigación es que la majestuosidad del Derecho permite que nuestro país celebre tratados en igualdad soberana de condiciones y de circunstancias jurídicas con países más avanzados y desarrollados económicamente que el nuestro, lo que llevará a establecer solamente condiciones propicias para que los extranjeros inviertan en un país necesitado de recursos, teniendo la seguridad jurídica de un régimen legal específico para que sus inversiones no se vean afectadas por la duplicación o multiplicación de la carga del gravamen, cuando incide sobre la misma fuente tanto en el país donde se genera el ingreso o riqueza, como en el de residencia (o ciudadanía en el caso de los Estados Unidos).

Si bien el aspecto económico y el macroeconómico son importantes, somos de la opinión de que el análisis se efectúe desde el punto de vista jurídico-fiscal, materia de esta tesis, para contar con más elementos de juicio que reafirmen nuestra hipótesis; por lo que en el apartado siguiente desarrollaremos la temática relativa a la comparación de los distintos tratamientos tributarios para cierto tipo de ingresos en ambos países, a efecto de conocer el impacto real sobre los parámetros de equidad fijados por la Constitución de nuestro país.

**B.-ESTUDIO COMPARATIVO DE LA LEGISLACION
QUE ESTABLECE EL GRAVAMEN EN LOS TRES
PAISES.**

**B. - ESTUDIO COMPARATIVO DE LA
LEGISLACION QUE ESTABLECE EL GRAVAMEN
EN LOS TRES PAISES.**

La metodología sobre la cual planteamos esta investigación (tal y como expusimos en la introducción respectiva) pretende analizar los aspectos jurídicos-fiscales comprendidos en los tratados en materia tributaria, a la luz del proceso de integración comercial y económica de México con los Estados Unidos y Canadá que se formalizará en un Tratado de Libre Comercio. Esto nos ha llevado a estudiar las cuestiones jurídico-fiscales planteadas en los convenios tributarios desde una posición *in situ* dentro de la materia jurídica; asimismo hemos tomado un lugar de observación y de estudio fuera del Derecho, desde donde contemplamos la realidad social, económica y política en donde esta inmerso lo jurídico.

Hemos establecido también la finalidad de justicia implícita en toda creación humana que reviste la forma de norma jurídica. Es decir el quehacer normativo del ser humano, la ley, debe pretender como finalidad última (teleología específica que le es consubstancial) la justicia, y esa justicia se ha expresado en México a través de la fórmula de equidad y proporcionalidad que el Constituyente dejó plasmada en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna.

En este marco de la equidad es donde analizaremos las disposiciones fiscales inherentes a los tres países para observar si se corresponden con dicha búsqueda de justicia tributaria. Con este obje-

tivo es conveniente decir que la posibilidad de determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un impuesto específico puede darse en el marco de nuestro sistema legal, por lo que estamos plenamente de acuerdo con lo dice Ernesto Flores Zavala al respecto, al saber: 111

"...creemos que el Poder Judicial Federal, si puede estudiar si en un impuesto en concreto, individualmente determinado y no con relación al sistema impositivo, se violan los principios de proporcionalidad y equidad, es decir, de justicia. (...) esto significa que el Poder Judicial Federal, puede estudiar si el impuesto se aplica en todos los casos en que se realiza la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, o bien, si hay violación al principio en virtud de las exenciones que se conceden, y también si el impuesto es igual, cuando las situaciones generadoras del crédito fiscal son exactamente iguales de acuerdo con los elementos que para este efecto se toman en consideración; en caso contrario, habrá también violación al principio constitucional que comentamos."

Atendiendo a la opinión del maestro Flores Zavala, creemos necesario estudiar en lo particular si las condiciones que se presentan para el pago del impuesto en los tres países son similares, con lo que se cumple el criterio de equidad, o si por el contrario se desatiende este requisito.

Para abordar nuestro análisis, es necesario precisar que si bien los convenios estudiados aquí persiguen minimizar o de plano eliminar la doble imposición internacional en materia del impuesto sobre la renta, las dimensiones y estructura de este trabajo, así como las del impuesto sobre la renta en los tres países no hacen posible el que se realice un estudio comparativo completo de este impuesto para dichas naciones, por lo que hemos optado por analizar las cuatro

111 FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit. supra (No. 13, pp. 212-213).

categorías de ingreso que a nuestro juicio representan significativamente un indicador fehaciente de la relación entre los tres países (considerando los volúmenes de intercambio comercial, flujo de inversión extranjera -tanto directa como en cartera, vistos en el apartado anterior; los de transferencia de tecnología, y los servicios personales y financieros) por lo que efectuaremos el estudio de las siguientes categorías de ingresos contempladas en los tratados: 1) beneficios empresariales, 2) dividendos, 3) intereses y 4) regalías. El impuesto en el caso de la primera categoría se paga de acuerdo a las reglas generales para los residentes del país de que se trate, y en el caso de los tres tipos de ingresos restantes se les aplica una retención en la fuente. Iniciemos esta sección con una breve referencia general al impuesto analizado.

B.1 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS TRES NACIONES.

A raíz de que México iniciara negociaciones con los Estados Unidos, (y posteriormente se incorporara Canadá) con la finalidad de formar una zona de libre comercio, la cuestión fiscal surgió como un interesante tema de estudio para personas de los tres países involucradas en dicho asunto: académicos, empresarios, funcionarios públicos, periodistas, etc.¹²⁸

¹²⁸ Hemos obtenido la siguiente información que hace referencia al tema y que denota también la importancia e interés que ha despertado.

CAMARA NACIONAL DE COMERCIO DE MONTERREY. "La falta de competitividad de los microempresarios mexicanos en el ámbito fiscal con motivo del Tratado Trilateral de Libre Comercio". Trabajo sin editar. México, abril de 1992.

CARRILLO CAREAGA, LUZ DEL CARMEN. "Régimen fiscal comparado entre México y Estados Unidos". Instituto de Especialización para Ejecutivos, A. C., Trabajo sin editar, México, Enero de 1992.

El realizar una comparación entre los tres sistemas tributarios no es una cosa sencilla, y más si consideramos que el establecer esquemas comparativos no corresponde tan sólo a la evaluación de las tasas impositivas¹²¹ sino a la forma en que la base gravable se integra para efectos de calcular la cantidad a la que se le aplicará la tasa respectiva.

En relación a ello, en el estudio de Mancera, S.C.,¹²² encontramos en sus conclusiones lo siguiente:

COORDINACIÓN EMPRESARIAL PARA EL ACUERDO DE LIBRE COMERCIO ENTRE MÉXICO-ESTADOS UNIDOS-CANADA (COECE), "Análisis comparativo del régimen del impuesto sobre la renta en México, Estados Unidos de América y Canadá", Trabajo sin editar, México, Febrero de 1992.

MANCERA, S.C., "Sistemas Impositivos Canadá, Estados Unidos, México, Estudio Comparativo", edición del mismo despacho, mayo de 1992.

REVISTA DE ACTUALIZACIÓN EMPRESARIAL "BANCA Y COMERCIO", Número 3, Agosto-Octubre de 1992, REYNOLDS, ALAN, "Propuesta Fiscal ante el Tratado de Libre Comercio", pp. 39-50.

REVISTA "CONTADURÍA PÚBLICA", editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas, Números 233 y 234 correspondientes a Enero y Febrero de 1992.

¹²¹ ALAN Reynolds desarrolla su estudio basando la competitividad fiscal en el análisis exclusivo de las tasas, precisando que la tasa en las tasas es un factor que ayuda a conjuntar una expansión en la actividad productiva privada y con ello el desarrollo económico de cualquier país, ofreciendo ejemplos de países como Bolivia, Canadá, Jamaica, Noruega, Países Bajos, Singapur, y Suecia entre otros, en los que una baja sensible en las tasas impositivas ha llevado consigo períodos de crecimiento y desarrollo económico.

Cfr. REVISTA DE ACTUALIZACIÓN EMPRESARIAL "BANCA Y COMERCIO", Número 3, Agosto-Octubre de 1992, REYNOLDS, ALAN, "Propuesta Fiscal ante el Tratado de Libre Comercio", pp. 39-50.

Nosotros opinamos que las tasas de las contribuciones (a pesar de que implican el repunte en la economía de un país y exista la correlación entre tasas y crecimiento económico) no determinan un punto efectivo de comparación entre los sistemas tributarios de distintos países, ya que el estudio exclusivo de las cuotas fiscales no ofrece un panorama amplio y completo para la comparación, debido a que la base gravable, con los distintos tipos de ingresos y deducciones que la conforman, (en el caso del impuesto sobre la renta) afecta también la cantidad final líquida a pagar del gravamen de que se trate, incluso con tasas de impuesto similares. Por ello pensamos que el análisis a fondo de este tema debe incluir a la base del tributo.

¹²² Cfr. MANCERA, S.C., "Sistemas Impositivos Canadá, Estados Unidos, México, Estudio Comparativo", Edición del mismo despacho, mayo de 1992, p. 13.

"Es importante destacar que mediante una simple comparación de conceptos o de tasas no se puede llegar a una conclusión generalizada respecto de cual de las legislaciones fiscales comparadas ofrece mayores ventajas al contribuyente; tampoco se puede concluir que país tiene mayor o menor gravamen, ya que todos los elementos que intervienen para esta cuantificación, tienen una mayor o menor influencia en función de las circunstancias particulares de los sujetos tributarios."

En concordancia con las ideas anteriores diremos que el caso concreto de cada contribuyente es el que nos puede brindar con mayor rigor y precisión un método de comparación que nos permita conocer la carga fiscal que aplica cada país, ya que no es comparable un sistema tributario si solamente se atiende a las tasas, debido a que la base que se grava, (e incluso la posibilidad de aplicar impuestos locales) cambia completamente la cuantía del impacto final de la carga que se aplique.

Por dicha razón, y para efectos de contar con un ordenamiento lógico y sistemático que nos permita lograr el objetivo de conocer el grado de equidad que se presenta en la obligación sustantiva de pago del tributo, desarrollaremos el estudio sobre la base de un ejemplo que sea congruente con la aplicación de los tres sistemas fiscales.

Si suponemos ingresos correspondientes a los tipos antes descritos (beneficios empresariales, dividendos, intereses y regalías) y les damos un valor de 100,000 nuevos pesos (con sus correspondientes conversiones cambiarias a dólares canadienses y americanos) los supuestos que debemos verificar a fin de conocer la relación de equidad que se guarda entre los tres países y que veremos a continuación son:

- 1) Tratamiento para residentes en México.
- 2) Tratamiento para residentes en el extranjero.
- 3) Tratamiento en México para residentes

en el extranjero, y, 4) Régimen Fiscal que resulta de los convenios. Bajo estos cuatro supuestos se permite conocer la relación que guardan en circunstancias similares los contribuyentes que tengan fuente de riqueza en México sean o no residentes, y para el caso de un indicador que nos ofrezca posibilidades comparativas estudiaremos el régimen fiscal que en Estados Unidos y Canadá existe para los residentes en el extranjero (en este caso mexicanos) que tengan fuentes de riqueza en dichas naciones.

Las reglas fiscales básicas que se aplican a cada tipo de ingreso por país se establecen en función de los siguientes postulados:

1.-Los beneficios empresariales se gravan de conformidad con la legislación particular de cada país, ya que en los convenios fiscales el Estado de la residencia es el facultado para someter a imposición, con excepción de los ingresos que deriven de un establecimiento permanente en cuyo caso estos se gravan de conformidad con las leyes del país de la fuente en que se encuentra situado este último.

2.-Los dividendos, intereses y regalías son gravados por ambos Estados, pero con las limitaciones específicas que tiene el país de la fuente en lo que se refiere a tasas.

El análisis de equidad que emprenderemos pretende conocer la neutralidad que aportan los convenios tributarios para verificar si los residentes de las tres naciones tienen un trato similar ante hechos imponibles, objetos gravables y supuestos de causación similares. Esto en última instancia significa conocer si existe un trato igual entre

iguales y desigual entre desiguales; lo que viene a resultar en la interpretación constitucional dada por nuestro máximo órgano juzgador.

B.2. - TRATAMIENTO PARA LOS RESIDENTES EN MEXICO.

La ley del impuesto sobre la renta determina en la normatividad fiscal que le es propia el tratamiento para los residentes en el país, por lo que en el artículo 1º se especifican los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto, siendo, como ya antes lo vimos, los residentes respecto de su renta mundial o ingreso universal y los residentes en el extranjero con referencia a: 1) los ingresos que perciban a través de un establecimiento permanente o base fija; y 2) los ingresos que perciban con relación a las fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional.

Por lo que hace a la definición de establecimiento permanente, el catálogo específico que hace la ley de estos, y su normatividad en lo que ve a ingresos y deducciones permitidas, nos remitimos (en obvio de repeticiones) al capítulo IV de esta tesis donde realizamos una amplia descripción de las normas fiscales aplicables; por lo que pasaremos al estudio particular de cada categoría específica de ingreso.

1.-BENEFICIOS EMPRESARIALES.

La utilidad fiscal de las empresas se obtiene de conformidad con las disposiciones del título II,¹²³ aplicándose al resultado fiscal de las personas morales una cuota proporcional del 35%.¹²⁴

El resultado fiscal se obtiene restando a la totalidad de los ingresos acumulables (artículos 15, 16, 16-A, 17 y 21) obtenidos en el ejercicio fiscal, las deducciones que se autorizan en los artículos 22, 23, 27, 28, 29, 31, y 41 a 51-A, (por su parte el artículo 25 especifica los conceptos que no son deducibles).

El resultado que se obtenga será la utilidad fiscal, pero si existieran pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios

¹²³ En el título II-A se establece un régimen especial simplificado (a nuestro juicio un programa piloto) aplicable para el pago del impuesto de las personas morales con actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas y de autotransporte terrestre de carga o pasajeros.

Para efecto de los ejemplos aquí mencionados se consideraremos el régimen general de Ley del título II.

¹²⁴ En una ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de nuestro país, se consideró inconstitucional el que la ley disponga una tasa proporcional del 35% aduciendo que no cumple con los requisitos constitucionales de proporcionalidad y equidad, que la Corte ha interpretado en el sentido de exigencia de una tasa progresiva a fin de atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos obligados al pago; argumentando que solo la progresividad cumple con este fin tratándose de impuestos directos.

Nuestro punto de vista es que la opinión de la Corte es muy respetable y que si tiene sustento real en la medida en que la transparencia fiscal adoptada a través de la cuenta de utilidad fiscal hasta (CUFIN -para que un mismo ingreso no se vea doblemente gravado), se ve afectada en el cumplimiento de los requisitos constitucionales de proporcionalidad y equidad, cuando a la persona física no se le obliga (por señalamiento expreso del artículo 123) a acumular sus ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por personas morales residentes en México. Si se diera la obligación legal de acumular y aplicarle las tasas progresivas del artículo 141 de la ley, entonces, a nuestro juicio, sí se cubrirían los principios constitucionales, siendo la persona moral tan sólo una ficción jurídica a través de la cual operaría la transparencia fiscal en la distribución de dividendos o utilidades.

se le disminuirán igualmente, siendo esta última cantidad la que se considera para aplicarle el 35% de tasa proporcional.

Existen obligaciones formales, como las declaraciones de pagos provisionales, el ajuste anual a los mismos (en el mes de julio), llevar contabilidad de las operaciones efectuadas, en su caso dictaminar estados financieros, presentar informes de los principales clientes y proveedores, declaraciones por las retenciones efectuadas, etc.

Las obligaciones formales no serán objeto específico de este estudio comparativo, por lo cual habremos de quedarnos exclusivamente en las sustantivas, mismas que conforman uno de los elementos del impuesto conforme al análisis dogmático correspondiente.

Si a los cien mil nuevos pesos (considerados como resultado fiscal) de nuestro ejemplo le aplicamos la tasa del 35% el impuesto a pagar será de treinta cinco mil nuevos pesos.

Para el supuesto de un establecimiento permanente en México se le aplicaría la misma tasa y el impuesto a pagar (dado el mismo resultado fiscal) sería similar.

RESULTADO:

En el caso concreto que nos ocupa, la cantidad de impuesto a pagar es de: N\$35,000.

2.-DIVIDENDOS.

El ingreso por dividendos está gravado en el título IV de las personas físicas donde en el capítulo VII se establece el mecanismo y supuestos legales de tributación para "los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales".

En el artículo 120, con siete fracciones, se señalan los supuestos a considerar para el caso de utilidades distribuidas.

Cabe aclarar que no se paga impuesto por dividendos que sean distribuidos con cargo a la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), en los demás casos, se efectuará el pago del impuesto cuando la utilidad no provenga de dicho caldo aplicándole una tasa del 35%.

La tasa del 35% se establece para gravar tanto a las personas físicas que reciben los dividendos que se distribuyen sin cargo a la cuenta de utilidad fiscal neta, como a las personas morales que efectúan el reparto ya que según el artículo 10-A de la ley "las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.54." El factor produce el efecto de piramidar el impuesto para que la persona física reciba la cantidad neta a pagar por la distribución de que se trate y la persona moral pague el que se ha dado en llamar "impuesto corporativo".

Como lo que nos interesa aquí es conocer la carga fiscal que tendrá la persona física que recibe el dividendo, sólo diremos que prácticamente se encuentra exenta cuando haya saldo en la CUFIN, por lo que en caso de que no exista saldo pagará la persona moral el impuesto corporativo que le corresponde con una tasa proporcional del 35%, con lo que se produce el efecto de que la persona física no pague realmente ningún impuesto.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$35,000.

3.-INTERESES.

El artículo 125 de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹²³ considera como intereses, para efectos del capítulo VIII del título de personas físicas, los conceptos que a continuación se transcriben:

"I. Los provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas, y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"II. Los percibidos de certificados, aceptaciónes, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito o de organizaciones auxiliares de crédito.

¹²³ En el artículo 7-A se especifica lo que son intereses para los efectos generales de Ley, por lo que ve al cálculo de la ganancia o pérdida inflacionaria. Pero como a nosotros nos interesa estudiar el efecto en la persona física individual, tomaremos exclusivamente las disposiciones del capítulo VIII del título IV (personas físicas).

"III. Los obtenidos por la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, así como los premios y primas que se deriven de dichos títulos, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"También se considerará como interés la ganancia cambiaria que resulte por la fluctuación de moneda extranjera incluyendo la correspondiente al principal, en el ejercicio en que se devengue, tratándose de operaciones efectuadas en moneda extranjera pagaderas en moneda nacional, que en los términos de este artículo originen el pago de intereses.

"Cuando los ingresos provenientes de certificados de participación ordinarios, no sean intereses, se estará a lo dispuesto en los demás Capítulos de este Título."

En este numeral se legisla primero con relación a una serie casuística de conceptos de interés o sus asimilados, posteriormente vemos que la ganancia cambiaria se asimila por ficción de la ley a interés en el caso de que se realicen operaciones en moneda extranjera que deban ser pagadas en la nacional.

En el artículo 126 se fijan las tasas del impuesto aplicables a los supuestos anteriores:

a) "Quiénes paguen los ingresos señalados en el artículo anterior (125) están obligados a retener el impuesto a la tasa del 20% sobre los diez primeros puntos porcentuales de los intereses pagados sin deducción alguna, misma que tendrá el carácter de pago definitivo."

b) "Tratándose de títulos de crédito a que se refiere el artículo 125 fracción III de esta Ley, que se enajenen con intervención de casas de bolsa, el impuesto se retendrá por dichas casas de bolsa y será del 20% sobre los diez primeros puntos porcentuales, sin deducción alguna y tendrá el carácter de definitivo."

La tasa de retención en ambos casos se fija en un 20% sobre los primeros diez puntos porcentuales, y por ende si habláramos de un ingreso por intereses de cien mil nuevos pesos, calculados anualmente, que se hubieran pagado con una tasa de 17% al año, tendríamos una retención del 20% sobre los primeros diez puntos porcentuales, dejando de gravarse los restantes siete puntos.

El cálculo se obtiene de la siguiente forma:

Si el 10% de los 100.000 nuevos recibidos en concepto de intereses representa 10.000 nuevos pesos, éstos deben ser gravados a una tasa del 20%, lo que resulta en dos mil nuevos pesos de impuesto sobre la renta a retener por quien pague dichos intereses.

Sin embargo el artículo 77 de la Ley, en su fracción XIX dispone que "tampoco se estará obligado a pagar el impuesto por los intereses que se perciban de instituciones de crédito y que provengan de inversiones que éstas hubieran hecho en valores a cargo del gobierno federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios. Las instituciones de crédito calcularán el monto de los intereses por los que no se pagara el impuesto en los términos de esta fracción, de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

La "Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones fiscales para el año de 1993" hace referencia, en la regla 155, a la siguiente disposición administrativa de la Secretaría de Hacienda, señalando:

"Las instituciones de crédito calcularán el monto de los intereses por los que no se pagará el impuesto en los términos del primer párrafo de la fracción XIX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicando a la totalidad de los intereses pagados, un porcentaje equivalente a la tenencia promedio por parte de dichas instituciones en valores emitidos por el gobierno federal. Por lo anterior durante el año de 1993 la retención a que se refiere el artículo 126 de la Ley mencionada, se efectuará sobre el monto de capital a la tasa anual del 1.7%^{12A}

Si se diera el caso de que el supuesto anterior fuera el aplicable para los intereses de nuestro ejemplo la tasa anual del 1.7% sobre el capital es la indicada para calcular el impuesto correspondiente que en este caso sería, suponiendo un capital de 588,235 nuevos pesos, el 1.7% sobre dicha cantidad, lo que resulta en un impuesto anual de 1,000 nuevos pesos. A todas luces resulta mucho más bajo por la desgravación en favor de los valores emitidos por el gobierno federal.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: Caso 1 N\$11,764.60.

Caso 2 N\$1,000.

4.-REGALIAS.

Este tipo de ingreso (que no se encuentre expresamente gravado en la ley para personas físicas -a pesar de que los derechos de autor se le parezcan en cierta forma) por sus condicionantes y circunstancias

^{12A} No observamos ninguna relación entre la tenencia promedio de valores emitidos por el gobierno federal y el cálculo del impuesto tomando como base el capital al que se le aplica un por ciento decretado. Creemos que esta mecánica obedecerá solamente a simplificar el cálculo del impuesto más que a otra cosa.

en la transferencia de tecnología, uso de marcas, patentes, nombres comerciales, etc. se da más entre Personas morales.

El establecimiento de un parámetro de igualdad, que plantee similitudes precisas en la comparación, no es del todo posible debido a las diversas modalidades que puede asumir la integración de la base de un impuesto, por dicha razón en este caso de regalías daremos dos supuestos de su aplicación:

1) A personas morales que de conformidad con su objeto social realicen este tipo de actividades siendo gravadas con la tasa proporcional del 35%. Se aplica la tarifa normal señalada en el artículo 10 de la LISR, y a la cantidad de 100,000 nuevos pesos de nuestro ejemplo, al ser base final del gravamen (después de las deducciones respectivas que procedan), se le aplicará la tasa debiendo cubrir un impuesto de 35,000 nuevos pesos.

2) De igual manera nuestro estudio comparativo pretende abarcar a las personas físicas por uso o voce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión, así como de dibujos o modelos, planos, formulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicas. En este caso se especifica claramente en el título IV de la Ley su tratamiento, considerando su acumulación junto con los demás ingresos percibidos y la aplicación de la tarifa progresiva para el cálculo anual contemplada en el artículo 141, previo el acreditamiento de ocho salarios mínimos que permite el artículo 141-B de la Ley; lo que nos da, considerando el ingreso

acumulado de 100,000 nuevos pesos un impuesto a pagar de cerca de 15,700 nuevos pesos (si solamente percibiera ingresos por derechos de autor), quedando pendiente de considerar la actualización hecha por la Secretaría de Hacienda en función de la indexación inflacionaria, y el porcentaje de subsidio que le corresponda de conformidad con el artículo 141-A.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: Caso 1 N\$35,000.

Caso 2 N\$15,700.

Habiendo establecido los supuestos para el pago del impuesto por parte de residentes en el país pasaremos en el siguiente apartado a sistematizar el tratamiento para residentes en el extranjero.

B.3.- TRATAMIENTO EN MEXICO PARA RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

El tratamiento del que nos ocuparemos en este inciso es el contemplado en el título V de la Ley, y del que mencionamos sus principales normas en el capítulo IV de este trabajo académico (refiriéndonos a los tipos de ingreso señalados en los tratados fiscales), pero para este análisis usaremos sólo los supuestos específicos antes establecidos.

1.-BENEFICIOS EMPRESARIALES.

Los beneficios empresariales obtenidos por fuente de riqueza en el país por residentes en el extranjero es obvio que se encuentran gravados de conformidad con las disposiciones del título II de la Ley, ya que allí se considera a la persona moral como constituida en México, y por ende mexicana, no importando la nacionalidad o residencia de sus propietarios, y en el supuesto de un establecimiento permanente o base fija, de igual manera son gravados con la tasa general aplicable a personas morales que es del 35% ya mencionado, por lo que al resultado fiscal de 100,000 nuevos pesos de nuestro ejemplo se le aplica la tarifa proporcional del 35% del artículo 10, lo que resulta en 35,000 nuevos pesos de impuesto.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: \$35,000.

2.-DIVIDENDOS.

En el caso de ingresos por dividendos, ya hicimos con antelación referencia a la mecánica de aplicación del impuesto, señalando:

"Conviene manifestar que los dividendos que sean pagados por sociedades residentes en nuestro país no causan impuesto sobre la renta a los accionistas que son beneficiarios de los mismos, y de conformidad con el artículo 10-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta solamente existe un gravamen del 35% que debe pagar la persona moral que distribuye dividendos que no alcanzan a cubrirse con cargo a la cuenta de utilidad fiscal neta, es decir que previamente no causaron el impuesto sobre la renta que debió pagar la empresa de que se trate."

En el artículo 152 de la Ley antes referida se dispone que en el caso "de los ingresos por dividendos y en general por los ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país."

Dos son los supuestos que se gravan como dividendos de acuerdo al artículo 152:

a) Los ingresos a que se refiere el artículo 120 de la Ley (incluyendo la reducción de capital de personas morales), debiendo

cubrirse el impuesto "corporativo" del 35% de conformidad con el numeral 10-A, y,

b) Las remesas que envíen los establecimientos permanentes o bases fijas de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero; en cuyo caso el establecimiento permanente o base fija deberá pagar el impuesto resultante de aplicar el 35% al importe de las citadas remesas.

En los dos casos la mecánica para determinar la base gravable se establece a partir de la cuenta de utilidad fiscal neta, ya que el saldo de la misma se acredita contra los dividendos a distribuir; y en caso de que resulten dividendos en exceso al saldo de dicha CUFIN se gravarán con un 35% a cargo de las personas morales, pero con motivo de la piramidación del impuesto se debe multiplicar el importe de los dividendos a distribuir por el factor de 1.54 y a este resultado aplicar el porcentaje de la tasa que es un 35%.

Suponiendo nuestro ejemplo de 100,000 nuevos pesos de dividendos percibidos, se presentan dos supuestos: El primero, en el cual no se paga impuesto por que todos los dividendos tienen acreditamiento contra la cuenta de utilidad fiscal neta, con el efecto de disminuir ésta sin pagar impuesto por la distribución; y el segundo, en que no exista suficiente saldo en la CUFIN, lo que origina que los 100,000 nuevos pesos se tengan que multiplicar por el factor de 1.54 lo que resulta en 154,000 nuevos pesos, a los que se aplica la tasa del 35% que significa un impuesto de 53,900 nuevos pesos, y una cantidad por dividendos a repartir a la persona física por 100,100 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: Caso 1 NS0.00

Caso 2 N\$53,900.00

3.-INTERESES.

Se gravan en el artículo 154 de la Ley de la materia los intereses pagados a residentes en el extranjero con tres tasas diferenciadas que son del 15% en el caso de intereses por créditos otorgados por bancos registrados en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo de tres categorías:

a) Entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros, siempre que sean de las beneficiarias efectivas de los intereses.

b) Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses.

c) Entidades que coloquen o inviertan en el país capital que provenga de títulos de crédito que emitan y que sean colocados en el extranjero entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda.

El 21% en el supuesto de intereses cobrados por instituciones de crédito residentes en el extranjero distintas de las anteriores, de los que sean pagados a proveedores de maquinaria, los que se cubran para financiar la adquisición de bienes o para habilitación y avío o comercialización, siempre que se haga constar en el contrato el objeto, y las sociedades se registren para este efecto ante la Secretaría de Hacienda.

La tasa del 35% será aplicable en los demás casos.

La determinación de la fuente de riqueza se da en el primer párrafo del citado artículo de la siguiente manera:

"Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital, o cuando los intereses que se pagan al extranjero se deducan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario, se presume que el capital se coloca o invierte en el país cuando quien pague los intereses sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país."

Aquí resulta sencillo aplicar la tasa que corresponda a la totalidad de los intereses recibidos por cada tipo. Por lo que si se reciben ingresos por 100,000 nuevos pesos se aplicará la fracción correspondiente representando en las tasas preferenciales 15,000 o 21,000 nuevos pesos de impuesto. La tasa general del 35% (que será la que utilizaremos) resultará en 35,000 nuevos pesos de impuesto.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: NS35,000.

4.-REGALIAS.

En nuestro país se grava este ingreso en el artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se realizan pagos a residentes en el extranjero y la fuente de riqueza se ubica en México, al hacer pagos en concepto de regalías por bienes o derechos aprovechados en el territorio nacional.

Este mismo artículo igualmente dispone que "cuando los pagos de regalías que se efectúen en el extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero" se debe de considerar como fuente de riqueza en nuestro territorio nacional.

Se establece la presunción de que "salvo prueba en contrario, se entenderá que el aprovechamiento se efectúa en el país cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional, o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México"

Las tasas aplicables al efecto son (sin que medie deducción alguna para el cálculo de la contribución) del 15% para el supuesto de "regalías por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas e procedimientos y equipos

industriales, comerciales o científicas y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología".

Existe además una tasa del 35% por pagos en calidad de "regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por concepto de publicidad".

Es también relevante considerar que se tienen como regalías "los pagos por servicios profesionales o técnicos que guarden relación con los conceptos a que se refiere la fracción I de este artículo", y la fracción I corresponde a regalías gravadas con el 15% de impuesto sobre la renta.

Como se observa son dos las tasas aplicables, una reducida del 15% que representaría en nuestro ejemplo una cantidad a pagar de 15,000 nuevos pesos, y una del 35% que representaría una cantidad a pagar de 35,000 nuevos pesos según el supuesto del que derivan los ingresos respectivos para el residente en el extranjero.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: Caso 1 \$15,000.

Caso 2 \$35,000.

Cabe señalar que en todos los supuestos hasta aquí analizados la retención se efectúa por quien hace los pagos, teniendo como

definitivo el impuesto (sin permitir deducción alguna), y estando obligado a realizar el pago mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

B.4.- TRATAMIENTO EN EL EXTRANJERO PARA RESIDENTES EN MEXICO.

Al igual que México, tanto Canadá como Estados Unidos establecen sus propias reglas para gravar los ingresos que residentes en el extranjero obtengan derivados de fuentes de riqueza ubicados en su respectivo territorio.

Canadá:

En este país se aplica una retención del impuesto "aplicable a cada cantidad que un residente en Canadá paga o acredita, o se presume que paga o acredita, a una persona que no sea residente" a cuenta del impuesto o como pago del mismo, o en satisfacción de ciertos requisitos especiales unenumerados en la Ley.¹²¹

En el caso de que el no residente omita realizar la elección especial que autoriza la ley para tributar dentro del régimen normal de ley canadiense (lo que le permite deducir los rubros autorizados), la retención general establecida es del 25%, pero en ocasiones se reduce por disposiciones contempladas en los tratados bilaterales a un 15%, además de que la tasa de impuesto a retener por intereses provenientes de ciertos bonos provinciales es sólo del 5%.

¹²¹ CCH CANADIAN LIMITED, Op. Cit. supra No. 100, p. 905.

Estados Unidos:

La tasa de retención del impuesto por los ingresos que se obtienen en la fuente es del 30%, aunque una tasa reducida del 14% se aplica para ciertos ingresos por becas de extranjeros no residentes que tienen legalmente la categoría de no inmigrantes.¹²³

En los casos de prestación de servicios personales se cubre el impuesto a la tasa normal para residentes en Estados Unidos, y en la celebración de tratados internacionales se aplica la cuota que se determina en los mismos.

A continuación desarrollaremos las distintas modalidades de tratamiento fiscal que estos dos países dan a los ingresos objeto de este análisis.

1.-BENEFICIOS EMPRESARIALES.**Canadá:**

Los beneficios empresariales son gravados en Canadá de acuerdo con las reglas fiscales que atañen a los residentes en el país. La base se compone de conformidad con la obtención del resultado fiscal, a partir de los ingresos gravables, a los cuales se les restan las deducciones autorizadas, y en su caso las pérdidas de ejercicios anteriores.

¹²³ Vid. COMMERCE CLEARING HOUSE, INC. Op. Cit. SUPRA NO. 136, p. 357.

La tasa aplicable para personas morales ("corporations") efectiva a partir del 1º de julio de 1988, para actividades empresariales en lo general es del 38%. Esta tarifa se redujo desde un 46% para los ejercicios fiscales terminados antes del 1º de julio de 1987 y se marcó un período de transición. En la "Guía canadiense maestra de impuestos" se lee al respecto lo que sigue:

"La tasa federal básica de impuesto a las personas morales es disminuida por rubros tales como la reducción de un 10% del impuesto federal en el caso de que se apliquen impuestos provinciales. La deducción para pequeñas empresas, el acreditamiento por manufactura y proceso, los créditos por impuesto pagado en el extranjero y créditos por impuestos especiales provinciales.

"Efectivo a partir de 1987 y los subsecuentes ejercicios fiscales, un impuesto adicional a las personas morales del 3% a pagar con base en el impuesto a la renta federal se aplica a empresas distintas de aquellas que tienen inversión propiedad de no residentes.

"Un impuesto federal al capital se aplica con una cuota del .2% del capital gravable empleado en Canadá que sea superior a 10 millones de dólares canadienses".

En conclusión se puede señalar que aparte de la tasa general del impuesto federal del 38% (que puede tener una reducción del 10% por distintos supuestos bien específicos, lo que la lleva al 28%), se aplican también los impuestos provinciales, el impuesto federal adicional de un 3% para las empresas que sean exclusivamente propiedad de residentes canadienses, y el impuesto federal al capital de un .2%.

Las tasas de impuestos provinciales para personas morales en 1993 son las siguientes:¹²²

¹²² CCH CANADIAN LIMITED, Op. Cit. Supra No. 132, p. 636.

Alberta	6, 14.5 y 15X.
Columbia Británica	10 y 16X.
Isla del Principe Eduardo	7.5X.
Manitoba	10 y 17X.
Nueva Brunswick	9 y 17 X.
Newfoundland	10 y 17X.
Territorios de Northwest	5 y 12X.
Nueva Escocia	5 y 16X.
Ontario	9.5, 14.5 y 15.5X.
Quebec	13.75, 6.9, y 16.25X. (más una sobretasa de dos puntos porcentuales del impuesto por actividades empresariales realizadas).
Gaskatchewan	0, 9.5 y 17X.
Territorio de Yukón	2.5, 5 y 10X.

La diversidad de tasas obedece a que unas son preferenciales para pequeños empresarios, y las tasas más altas por lo común son las de aplicación general.

Las cuotas de impuesto provincial para personas físicas varían de acuerdo a cada provincia, yendo de la más baja que en Quebec (de un 16 a un 24% del impuesto federal determinado) a la más alta que es Newfoundland (con un 66% de la base del impuesto federal).¹²²

El cuadro siguiente nos muestra las tasas provinciales vigentes para 1993:

¹²² Hemos querido ilustrar la diversidad de tasas en el impuesto provincial, y aunque sólo son aplicables a las personas físicas (siendo las morales las que realizan la mayoría de las actividades empresariales), nos sirven para conocer de cerca el nivel de competitividad de tasas e impuestos de México frente a Canadá y Estados Unidos que más adelante estudiaremos.

Cfr. CCH CANADIAN LIMITED, Op. Cit. supra No. 133, p. 527/

Alberta **46%** (más un impuesto adicional 8% en el caso de causar impuesto en exceso a \$3,500).

Columbia Británica **52.5%** (más un impuesto adicional del 20% sobre el impuesto provincial, mayor a 5,300 dólares, más un 10% de impuesto adicional por una contribucion provincial que resulte mayor a 9,000 dólares canadienses).

Isla del Principe Eduardo **59.5%** (más una sobretasa adicional del 10% sobre el ingreso de aquellos contribuyentes cuyo impuesto al ingreso provincial exceda de \$12,500 dólares canadienses).

Manitoba **54.5%** (un impuesto adicional del 2% se aplica al ingreso en exceso de ciertos niveles de ingreso determinados de acuerdo a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, así como una reduccion por los mismos motivos).

Nueva Brunwick **60%** (se aplica una sobretasa adicional del 8% del impuesto provincial que resulte en exceso de 13,500 dólares canadienses).

Newfoundland **66%**.

Territorios de Northwest **44%**.

Nueva Escocia **59.5%** (más una sobretasa adicional del 10% sobre el impuesto provincial a pagar que resulte en exceso a 10,000 dólares canadienses).

Ontario **55%** (mas una sobretasa adicional del 14% del impuesto al ingreso provincial que resulte en exceso de 5,500 dólares canadienses).

Quebec **16 a 24%**.

Saskatchewan **50%** (más un impuesto proporcional del 2% del ingreso neto, más una tasa adicional del 15% en los casos en que el impuesto provincial exceda los 4,000 dólares canadienses).

Territorio de Yukón **45%**.

La potestad y competencia tributaria que tienen las provincias canadienses para gravar con el impuesto provincial sobre la renta (calculado sobre la misma base que se tiene para el impuesto federal, ya que se aplica un porcentaje determinado sobre este último) origina que las personas morales y físicas tomen la decisión "placada" acerca de que provincia les conviene más para instalar su empresa o para vivir. basándose en decisiones de tipo fiscal, lo que genera competencia entre las provincias para ofrecer tasas reducidas e incentivar la creación de nuevas empresas, y con ello fomentar el consecuente aumento del empleo y el desarrollo económico.

Con la diversidad de cuotas existentes en el nivel provincial, dependerá de la decisión que se tome el hacer un cálculo acerca de cual será el impuesto a pagar por los beneficios empresariales que se perciban; pero suponiendo que la empresa desarrolle sus operaciones en Quebec, el impuesto sobre la renta a pagar (incluyendo el federal y provincial) es cercano al 45% de los ingresos recibidos, que en nuestro ejemplo, una vez efectuadas las operaciones cambiarias, sería de alrededor de \$45,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: \$45,000.

Estados Unidos:

Una persona física extranjera no residente en el país, así como una persona moral extranjera que desarrollen actividades de negocios o

empresariales son gravadas de la misma forma que las personas físicas y morales residentes; sobre todo en el ingreso que esté efectivamente relacionado con negocios o actividades empresariales desarrollados en los Estados Unidos.

Para determinar como se paga el impuesto de acuerdo con las disposiciones del Código de Rentas Internas debe atenderse a la personalidad de la persona moral (o "corporation") de que se trate, ya que de esta circunstancia dependerá bastante las modalidades de gravación del tributo, pero suponiendo que por el resultado fiscal de nuestro ejemplo la persona moral o física estén gravadas con las tasas mínimas o más bajas de ley, la base se forma restando del ingreso bruto obtenido las deducciones que corresponden al mismo (es decir los gastos necesarios para obtener el ingreso que son distintos a los de Mexico, por razones de legislación y de política tributaria), menos las deducciones especiales permitidas (pérdida neta de operación, dividendos recibidos, amortización de gastos organizacionales), lo que resulta un ingreso gravable, al que como se sabido se le aplica la tasa correspondiente.

En este caso se aplica una tarifa progresiva¹¹¹ situada en el primer nivel de la tabla que resulta en una contribución de 39,000 nuevos pesos, una vez hecha la respectiva conversión cambiaria.

RESULTADO:

¹¹¹ Cfr. COMMERCE CLEARING HOUSE, INC. Op. Cit. SUPRA NO. 136, p. 102.

Impuesto a pagar: N\$39,000.

2.-DIVIDENDOS.

Canadá:

Se aplica la tasa general del 25% de impuesto, por lo que en el caso de nuestro ejemplo, y suponiendo que la conversión cambiaria diera los 100,000 nuevos pesos que hemos estado utilizando la tasa que se aplicaría sería la mencionada y el impuesto a retener en Canadá el equivalente a 25,000 nuevos pesos.

La conformación de la base incluye los dividendos gravados pagados o que se presume han sido pagados, y los dividendos por reducciones de capital pagados o que se presume que lo han sido, por parte de una persona moral privada, siendo dividendos que están fuera de la mitad de las ganancias de capital acumuladas y de otras cantidades que se distribuyen libres de impuesto a tenedores de acciones canadienses.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$25,000.

Estados Unidos:

La tasa proporcional del 30%, sin deducciones, se fija para los ingresos de fuente de los Estados Unidos o para ingresos periódicos

(que no están efectivamente relacionados con las actividades empresariales desarrolladas en dicho país), por lo que se le retiene el 30% de la cantidad pagada en dividendos.

En nuestro ejemplo supuesto la retención sería de 30.000 nuevos pesos, más o menos, una vez efectuada la conversión cambiaria que proceda.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$30.000.

3.-INTERESES.

Canadá:

El interés pagado o por pagar a no residentes en Canadá está sujeto a retención cuando es pagadero. El impuesto es exigible cuando el deudor canadiense paga o acredita al no residente el interés respectivo. Donde los pagos se combinan en lugar de intereses con pagos de capital e ingreso por intereses, el impuesto se aplica a la porción de pago que razonablemente puede ser considerada como interés. La tasa general es del 25% con excepción de los intereses pagados por bonos provinciales siempre que estos hayan sido emitidos antes del 21 de diciembre de 1960.

Los intereses pagados por bonos de los gobiernos federal, provinciales o municipales emitidos después del 15 de abril de 1966 están exentos del pago del impuesto y por ende de retención.

Suponiendo un ingreso que represente N\$100,000 (una vez efectuada la conversión cambiaria) el impuesto será de 25,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a cubrir: N\$25,000.

Estados Unidos:

Una fuente de riqueza en Estados Unidos en la que el ingreso este fijo o sea determinable periódicamente se grava a la tasa proporcional del 30% (o menor en el caso de tratados tributarios) cuando dicho ingreso no este efectivamente vinculado con la conduccion de un negocio o actividad empresarial en el país. Si se da un caso de vinculación, entonces se grava con las tasas regulares del impuesto sobre la renta.

Segun el Código de Rentas Internas de los Estados Unidos en sus secciones 871(a) y 881 para el caso de una fuente fija o periódica de ingresos se incluyen ingresos por "intereses, dividendos, rentas, salarios, premios, anualidades, y otras ganancias e ingresos fijos o determinables anual o periódicamente."

Los razonamientos expuestos en la retención por ingresos en dividendos son los mismos que para ingresos por intereses, por los que el impuesto a pagar es similar.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$30.000.

4.-REGALIAS.

Canadá:

La cuota aplicable es la general de un 25%, el impuesto se retiene en la fuente por los pagos hechos o acreditados por un residente en Canadá a un no residente, sin que pueda deducirse ningún gasto atribuible a la obtención del ingreso.

El impuesto a retener se causa por los pagos hechos con cualquiera de los siguientes propositos:¹⁸²

1) Por el uso, o el derecho a usar en Canada cualquier propiedad, invención, nombre comercial, patente, marca comercial, diseño, modelo, plan, fórmula secreta, proceso, o cualquiera que se le parezca.

2) Por información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas, donde el total de la cantidad a pagar sea calculada en consideración al uso o beneficio, la producción o venta de bienes o servicios, o las ganancias.

¹⁸² CCH CANADIAN LIMITED, Op. Cit. *supra* No. 133, p. 913.

3) Por servicios de carácter industrial, comercial, o científico prestados por el no residente en donde la cantidad a pagar total es calculada con referencia al uso o beneficio, la producción o venta de bienes o servicios, o las ganancias resultantes de dichos servicios. Esto no se aplica a los pagos por servicios que tienen relación con la venta de una propiedad o la negociación de un contrato.

4) Por pagos hecho bajo el acuerdo entre un residente canadiense y un no residente, donde el no residente acepta no usar o no permitir a otra persona el uso de los derechos o propiedades del punto 1, o cualquier información referida en el punto 2 antes mencionados.

5) Un pago que depende del uso o producción de bienes en Canadá, sea o no un pago en parcialidades que se corresponda con el precio de venta de dichos bienes. Esto no incluye a los pagos en parcialidades que se fijan sobre el precio de venta de tierras agrícolas.

Suponiendo un ingreso que represente N\$100,000 (una vez efectuada la conversión cambiaria) el impuesto será de 25,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$25,000.

Estados Unidos:

Los razonamientos expuestos acerca de la retención del impuesto por ingresos en forma de dividendos e intereses son igualmente aplicables al caso, por lo que el impuesto a pagar es similar.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: NS30,000.

Queda por establecer en ultima instancia el tratamiento fiscal que de conformidad con los tratados tributarios que hemos estudiado corresponde a las categorias de ingreso planteadas en nuestros ejemplos, cosa que haremos a continuacion.

Las leyes tributarias de cada pais fijan tasas de impuesto por ingresos con retencion en la fuente generales, por lo que los resultados son similares en los tres casos.

**B.5. - TRATAMIENTO DE CONFORMIDAD CON LAS DISPOSICIONES DE LOS
TRATADOS TRIBUTARIOS.**

1.- BENEFICIOS EMPRESARIALES.

Con Canadá:

La delimitación entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente para gravar los ingresos que se obtengan, está dada en función de los principios básicos que ya analizamos en el capítulo IV de este trabajo. De manera resumida diremos que son los siguientes:

1.- Tiene el derecho exclusivo a gravar el país de la residencia.

2.- En el caso de que dicho residente realice actividades empresariales a través de un establecimiento permanente las utilidades atribuidas al mismo solo pueden ser gravadas por el Estado de la fuente en que se encuentra ubicado el establecimiento.

3.- Se consideran ingresos atribuibles al establecimiento permanente los que se obtengan cuando la empresa o persona moral residente en un país enajene en el otro Estado mercancías de naturaleza idéntica a las que se enajenan por medio del establecimiento permanente; con la salvedad de que si se comprueba que dichas transacciones no persiguen una planeación fiscal para obtener los beneficios del tratado fiscal, entonces deben atribuirse a la persona moral.

4.- Para el caso del establecimiento permanente se consideran atribuibles al mismo las utilidades que hubiera podido obtener de ser una persona jurídica independiente, y además se permite deducir los gastos en que se haya incurrido para realizar los objetivos inherentes a este.

5.- No se consideran las utilidades en las que el establecimiento permanente es comisionista en proveeduría de la empresa para la cual depende.

6.- Se exige consistencia en el método de cálculo de las utilidades del establecimiento permanente.

7.- Cuando se obtengan utilidades o beneficios regulados por otras disposiciones del convenio se tomarán en cuenta éstas últimas.

De lo anterior se desprende que para formar la base gravable respectiva, considerando el derecho a gravar de un Estado en especial, se tomarán en cuenta las distintas reglas aplicables al caso concreto, y posteriormente se aplicará la tasa que corresponda según el país que deba gravar. Si grava México estaremos a los resultados del apartado B.2, y si grava Canadá estaremos a los que se obtienen en el apartado B.4.

Si grava en exclusividad un país no existirá doble tributación, por lo cual no es necesario acreditar ningún impuesto y por ende los resultados de ambos ejemplos quedarán iguales.

Con Estados Unidos:

Al ser el modelo OCDE la base para negociar los tratados, las reglas vistas con Canadá son similares a fin de considerar los beneficios obtenidos por actividades empresariales; sin embargo en el convenio con este país, las reglas para formar la base del impuesto se

determinan con mayor precisión en razón de los siguientes puntos adicionales:

1.- Se aclara que no son deducibles los pagos a la oficina central o alguna otra de sus sucursales por concepto "de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente" y en el párrafo 5 (para que no existan dudas) se hace una descripción pormenorizada de las deducciones autorizadas.

2.- Se aplica el impuesto al activo de México a los residentes de Estados Unidos, que tengan establecimientos permanentes situados en el primer país.

3.- Se aplicará el derecho interno en ciertos casos especiales: insuficiente información para que la autoridad pueda determinar beneficios, en las deducciones autorizadas por México a los establecimientos permanentes, y en la consideración total o parcial de un pago como dividendo.

Tomando en cuenta dichas reglas para formar la base gravable de la que se obtendrá el impuesto sobre la renta a pagar, se aplica la tasa que corresponde, por lo que ya sea que tengan la exclusividad para gravar los Estados Unidos o México, el resultado final de la contribución correspondiente será similar en la mecánica a los procedimientos desarrollados en los puntos B.2 y B.4.

2.-DIVIDENDOS.

Existen distintos aspectos a considerar de conformidad con los requisitos planteados en el texto de ambos convenios y que fueron señalados en el apartado correspondiente del capítulo IV de esta investigación.

Suponemos para este y todos los casos posteriores, un ingreso exclusivo y único por el tipo de ingreso específico de que se trate, el que es acumulable de conformidad con las disposiciones fiscales de cada país.

Con Canadá:

La posibilidad de que ambos Estados (el de la residencia y el de la fuente) graven simultáneamente el mismo ingreso, resulta en la doble imposición internacional estudiada aquí, pero negociada en función de los límites de tasas que se imponen al país de la fuente y al método específico que se acuerda para eliminar ésta.

Las limitaciones que este convenio impone al país de la fuente de riqueza (cuando quien percibe los dividendos sea el beneficiario efectivo de los mismos) consisten en:

a) una tasa del 10% del importe "bruto" de los dividendos en el caso de que el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea como mínimo el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que distribuya los dividendos; y

b) una tasa del 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Lo que aquí nos interesa establecer es el hecho de que Canadá puede gravar los dividendos que reciban sus residentes, y México también como Estado de la fuente.

Los dividendos recibidos del extranjero por un residente en Canadá deberán acumularse junto con los demás ingresos que reciba la persona moral de que se trate. La tasa a la que se gravan sería la que corresponda de conformidad con el ejemplo expresado en el punto B.4, que para los impuestos federal y provincial estaría en un 45%. De acuerdo con los cálculos que se efectúan correspondería pagar 45,000 nuevos pesos una vez hecha la respectiva conversión Cambiaria, de los que se puede deducir la totalidad de los dividendos recibidos provenientes "del excedente exento de una filial extranjera residente en México" que para este caso dejaremos en los 45,000 nuevos pesos a pagar, por lo que no se pagaría ningún impuesto.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: 0.00

De igual manera es posible acreditar el importe del impuesto pagado en México contra el impuesto canadiense, que por razón del método de crédito directo no puede ser mayor del 35% (que pagaría la persona moral en caso de que no hubiera saldo a cubrir con cargo a la CUFIN, de acuerdo al diseño y reglas actuales de la LISR) por lo que el impuesto definitivo a pagar en Canadá (incluyendo provincial y federal) sería de 10,000 nuevos pesos; o de 30,000 nuevos pesos considerando el

"tax sparing credit" de un 15% que Canadá acordó por los dividendos pagados en México que si alcanzan a cubrir saldo de la CUFIN y que por ende resultan exentos del pago del impuesto en México.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: Caso 1 N\$10,000.

Caso 2 N\$30,000.

Si México fuera el país de la residencia los dividendos deberán igualmente ser acumulados por la persona moral y pagar un impuesto del 35% lo que daría un total a pagar según nuestro ejemplo de 35,000 nuevos pesos de los que se acreditaría el impuesto pagado en Canadá "por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Canadá pagó los dividendos" (método de crédito indirecto) que sería del 45% (45,000 nuevos pesos suponiendo la conversión cambiaria) pero que sólo podrían acreditarse hasta el monto del impuesto mexicano que en este caso sería de 35,000 nuevos pesos, representando la totalidad del impuesto mexicano a cubrir.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$0.00

Con Estados Unidos:

Similar al convenio con Canadá, en éste se fija el derecho a imponer el gravamen para ambos Estados, sólo que el de la fuente se ve

limitado cuando el "beneficiario efectivo de los dividendos" sea residente en el otro Estado, en cuyo caso el impuesto que se exija no podrá exceder de: a) el 5% "del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos", y b) el 10% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Se observa que las tasas limitadas para el país de la fuente son 5% mas bajas (en ambos casos) que las establecidas con Canadá.

En Estados Unidos los dividendos son ingresos completamente acumulables. Para propósitos del impuesto sobre la renta, según el Código de Rentas Internas (sección 316) el término "dividendo" "significa cualquier distribución hecha por una persona moral a sus accionistas, ya sea en dinero o en especie, distinta de los ingresos y ganancias acumulados después del 28 de Febrero de 1913, o distinta a los ingresos y ganancias del ejercicio fiscal".¹¹¹

Ademas si un dividendo se distribuye en efectivo, el monto del dividendo es la cantidad en numerario. Pero si el dividendo se compone de ambos: efectivo y bienes en especie, el monto del dividendo es la cantidad del efectivo mas el valor de mercado de la propiedad distribuida.¹¹²

¹¹¹ COMMERCE CLEARING HOUSE, INC Op Cit. supra No. 136, p. 263.

¹¹² COMMERCE CLEARING HOUSE, INC. 16

Si los dividendos (ya sea en efectivo o en especie) se acumulan al ingreso debemos aplicar a nuestro ejemplo la tasa correspondiente que fue señalada en el apartado B.4 que es de un 39% (incluyendo la cuota fija y la tarifa proporcional) por lo que 39,000 nuevos pesos de impuesto se pagarían por el ingreso percibido en los Estados Unidos.

Considerando que Estados Unidos fuera el país de la residencia (situación legal dada la supremacía económica del mismo) y México el de la fuente, nuestro país no efectuaría ninguna retención por concepto del impuesto si existiera saldo de la CUFIN, y aun si no hubiera saldo, el impuesto sería pagado por la persona moral que distribuye con lo que el acreditamiento indirecto sería el aplicable (dado el caso "de una sociedad propietaria de al menos 10 por ciento de los acciones con derecho a voto de una sociedad residente del otro Estado") a fin de que el impuesto pagado por los beneficios con cargo a los que se distribuyen los dividendos sea tomado en cuenta para acreditar el impuesto. Por ello si en México se gravaron con un 35% los beneficios, entonces dicho impuesto pagado, que representa 35,000 en nuestro ejemplo, será acreditado contra los 39,000 que corresponde pagar en Estados Unidos con lo que resultaría un impuesto de 4,000 nuevos pesos a pagar en E.U.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: \$4,000.

Si México fuera el país de la residencia se acreditarían contra el impuesto mexicano a pagar los 39,000 nuevos pesos (del impuesto sobre la renta a las utilidades corporativas) pagados en Estados Unidos, con lo que en nuestro país no se pagaría ningún impuesto.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$ 0.00

3.-INTERESES.

Al igual que con los dividendos, en ambos convenios se prescribe la posibilidad de que sean ambos Estados los que graven, pero con limitaciones en tasas para el Estado de la fuente.

Con Canadá:

La tasa limitada que se fija para el Estado de la fuente es del 15%, que por disposición del Protocolo¹⁸² baja a 10%, con lo que suponiendo que México sea el país de la fuente los intereses deben de gravarse con dicha tasa, donde para nuestro ejemplo sería de 10,000 nuevos pesos el impuesto causado, cantidad que se acreditaría contra el impuesto de Canadá.

¹⁸² En el se dispone que "en el caso de que, conforme a un Acuerdo o Convenio concluido con posterioridad a la fecha de firma del presente Convenio con un país que sea miembro de la Organización para la Cooperación y desarrollo Económico, México acuerde una tasa de impuesto sobre intereses o regalías, que sea menor del 15%, dicha tasa menor (que en ningún caso será inferior al 10%) se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del Artículo 11, en relación con intereses o del párrafo 2 del Artículo 12, en relación con regalías, según corresponda."

Los intereses recibidos (o devengados) al deber ser incluidos en el ingreso acumulable causan el impuesto canadiense normal a los beneficiarios, calculado según el apartado B.4 en 45,000 nuevos pesos a los que se acreditan (o deducen) según el término técnico empleado en la ley de dicha nación los 10,000 nuevos pesos de impuesto pagado en México con lo que resulta un impuesto a pagar de 35,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$35,000.

Con Estados Unidos:

Las tasas máximas limitadas para el país de la fuente son de 4.9% para préstamos otorgados por instituciones financieras y de seguro, así como en bonos u otros títulos de crédito que se negocien en mercados de valores reconocidos; del 10% para los intereses pagados por bancos, adquirentes de maquinaria y equipo (siempre que el beneficiario efectivo sea el vendedor de dichos bienes); y del 15% en los demás casos.

Si Estados Unidos fuera el país de la residencia todos los intereses recibidos o devengados deben ser acumulados (de manera similar a Canadá), con excepción de los que se paguen en bonos emitidos por los gobiernos estatales o municipales, y los que se emitan para préstamos a empleados.

En el caso del Convenio con Estados Unidos (miembro de la OCDE) las tasas son mejores, por lo que se está en el supuesto del Protocolo y la tasa aplicable es del 10%.

Procede hacer el cómputo del tributo de manera similar a los anteriores, partiendo del ejemplo para el cálculo del impuesto por beneficios empresariales (ya que son acumulables y gravados globalmente) señalado en el apartado B.4, con lo que al cubrirse un impuesto de 39,000 nuevos pesos (hecha la conversión cambiaria) en Estados Unidos como país de la residencia, y suponiendo la tasa limitada general para el país de la fuente, México, que es del 15% (o 15,000 nuevos pesos en cantidad líquida) este último como impuesto acreditable se resta de los 39,000 a pagar en E.U. y resulta un impuesto de 24,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: \$24,000.

En el caso de que México fuera el país de la residencia y Estados Unidos el de la fuente (situación posible por los depósitos de mexicanos colocados en bancos de E.U.) la operación sería similar, solo que tendríamos la ventaja de una tasa menor y por consiguiente de un impuesto menor: 35,000 nuevos pesos a pagar en México contra los que se acreditarían los 15,000 nuevos pesos de la tasa límite por el país de la fuente dando una cantidad a pagar de 20,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: \$20,000.

4.-REGALIAS.

La posibilidad de que ambos Estados, tanto el de la residencia como el de la fuente, graven los ingresos por este concepto es similar a la de dividendos e intereses, por lo que el Estado de la fuente tiene también limitaciones en la cuantía de la tasa a imponer.

Con Canadá:

La tasa limitada para el país de la fuente (cuando quien recibe las regalías es el beneficiario efectivo) se sitúa en el 15%, pero por efecto de la disposición contenida en el Protocolo se baja a un 10%.¹⁸⁸

Considerando que Canadá sea el país de la residencia las regalías deben acumularse junto con los demás ingresos recibidos, se deducen los gastos de la persona (que hayan sido necesarios para obtener el ingreso) y se forma la base gravable, que incluye los pagos por regalías recibidos, a los que se aplica la tasa de beneficios empresariales del apartado B.4 y luego se efectúa el acreditamiento del impuesto pagado en México (nación de la fuente de riqueza).

El cálculo a efectuar, suponiendo, al igual que en todos los casos anteriores, un ingreso exclusivo y único por regalías acumulable; partiendo de una base o resultado fiscal de 100,000 nuevos pesos a la tasa del 45% representa 45,000 nuevos pesos (con conversión cambiaria) a pagar en Canadá contra los que se acredita un impuesto de \$10,000 por retención en la fuente lo que resulta en 35,000 de impuesto a pagar.

¹⁸⁸ Es válido el comentario expresado en la nota inmediata anterior.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$35.000.

Si México fuera el país de la residencia se acumulan y gravan estos ingresos a una tasa del 35% lo que da en cantidad líquida 35,000 nuevos pesos, contra los que se acredita la tasa mínima prevista para Canadá como país de la fuente que sería de un 10% (10,000 nuevos pesos en cantidad líquida), obteniendo un resultado de impuesto a pagar de 25,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: N\$25,000.

Con Estados Unidos:

La tasa fijada para gravar por parte del país de la fuente cuando el beneficiario efectivo de los pagos sea residente del otro Estado no podrá exceder del 10% del importe bruto de las regalías. Por lo tanto será esta cuota la que tomaremos en cuenta.

En Estados Unidos los pagos por regalías derivadas de derechos de autor sobre obras literarias, musicales o artísticas o derechos similares, así como los que provienen de una patente o invención están incluidos en el ingreso gravable y deben por lo tanto acumularse.¹²²

Si, como parece obvio por la dinámica de nuestras relaciones económicas, Estados Unidos fuera el país de la residencia, las regalías recibidas se gravarían como ingreso acumulable a una tasa supuesta del 39% (apartado B.4 Beneficios Empresariales) y el impuesto a cubrir en México como nación donde se ubica la fuente de riqueza será del 10% por lo que el impuesto definitivo a pagar por el contribuyente se obtendrá de la resta de los 39,000 nuevos pesos a pagar en Estados Unidos (hecha la respectiva conversión cambiaria) contra los 10,000 nuevos pesos que se pagaron en México lo que resulta en 29,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: NS29,000.

Si México fuera el país de la residencia (suponiendo que contaríamos con la propiedad de los derechos de autor o la tecnología exportable que suponen los pagos por regalías) el impuesto sería del 35% o 35,000 nuevos pesos (sobre la ya multicitada base o resultado fiscal de NS100,000) que se acredita contra los NS10,000 que se retuvieron en la fuente en Estados Unidos, siendo el resultado 25,000 nuevos pesos.

RESULTADO:

Impuesto a pagar: NS25,000.

B. 6 ANALISIS:

Como se puede observar en todos los casos anteriores en que fueron confrontados ejemplos específicos de ingreso de acuerdo a las disposiciones fiscales que atañen a las circunstancias precisas de residencia y no residencia en México, no residencia en Canadá y Estados Unidos, y el tratamiento que brindan los tratados, consideramos que la justicia fiscal que exige nuestra Constitución se atiende perfectamente con las disposiciones y reglas negociadas en los tratados para impedir la doble tributación internacional en materia del impuesto sobre la renta. Más aún, las tasas mexicanas (contempladas como un impuesto único dentro de la Coordinación Fiscal, ya que las entidades federativas no imponen este gravamen) son competitivas y equitativas frente a las tasas de Canadá y Estados Unidos, resultando en algunos casos ser más bajo el impuesto a pagar en nuestro país para los residentes, una vez efectuado el acreditamiento que permiten los convenios tributarios.

Se observa igualmente que el método de acreditamiento indirecto resulta sumamente efectivo para minimizar los efectos de la doble imposición ya que se toma en cuenta el impuesto sobre las utilidades corporativas que se pagó en el Estado de la fuente.

Con esto se prueba que a través del mecanismo de acreditamiento de los convenios fiscales si se cumple el requisito constitucional de

equidad que quienes se encuentran en la misma circunstancia y situación de hecho tengan una carga tributaria similar sin importar el país en el cual residen, ya que los efectos del acreditamiento permiten que se neutralice la doble imposición y sean los propios países en ejercicio de su soberanía y de su potestad impositiva los que determinen el grado de presión fiscal que debe existir dentro de los sistemas tributarios interconectados de cada país, ya que las tasas elevadas de impuestos repercutirán obviamente en contra de sus propios residentes, y los no residentes tendrán la carga fiscal (en ingresos con retención en la fuente) que sea fijada en el texto negociado de los tratados fiscales, la que se aplicará recíprocamente.

Un problema que si es importante a nuestro juicio radica no en el trato desigual que pudiera resultar de los convenios, sino al contrario, en el trato inequitativo que aparece por el hecho de que con ciertos países México haya optado por firmar este tipo de instrumentos jurídicos y con otros no, lo que perjudicará a quienes tengan intereses económicos y efectúen transacciones con naciones con las que no haya convenios, ya que se verán obligados a utilizar el método unilateral de acreditamiento brindado por la legislación interna de México, y que como vimos es restrictivo (por el cálculo de la proporción a acreditar) por lo que ve a permitir un crédito completo del impuesto pagado en el extranjero. Aquí si opinamos que francamente existe inequidad y discriminación en contra de los nacionales que desarrollan operaciones en otros países, por que unos tendrán acceso a beneficios especiales derivados de los convenios bilaterales y otros no.

A pesar de ello la mayoría de los autores consultados coinciden en considerar de suma importancia la celebración de tratados fiscales ya que pretender atender a la circunstancia específica de cada persona y se logran condiciones de equidad que de otra manera serían difíciles de obtener.

Herbert Bettinger Barrios expresa sobre las ventajas de los tratados de doble imposición:

"Es importante recordar que el signar los tratados implica la renuncia a la recaudación de las operaciones que dentro del contexto del documento queda reservada para un país determinado, pero al mismo tiempo se obtiene en el caso inverso, una recaudación que no fluiría a nuestro país, sino fuera a través del tratado.

"...es nuevamente conveniente apuntar que la renuncia a una recaudación implica la silueta de aquella que no obtendríamos por discrepancias entre disposiciones legales y fiscales de los países involucrados y por otro lado, la falta de elementos que permitan cerciorarnos de la fuente del ingreso.

"Los tratados permitieren como se señaló, la equidad y la proporcionalidad en los tributos, que afectan la fuente universal del ingreso...

"El signar un tratado por parte de nuestro país de doble o múltiple imposición, además de ser un logro en materia tributaria internacional, permitira que los contribuyentes en territorio nacional reflejen sanamente el monto de las operaciones realizadas en el extranjero, en virtud de que la carga fiscal con la que se ha cumplido se considera como si se hubiera satisfecho en México."¹⁸⁸

¹⁸⁸ BETTINGER BARRIOS, HERBERT, Op. Cit. Supra No. 61, pp. 269-270 LAS CURSIVAS SON NUESTRAS.

Este mismo autor también opina que debe "observarse el cumplimiento *in*tro del contribuyente ante los impuestos y si ese cumplimiento se realizó con *in*ficia en otro país, como a la inversa pudiera suceder que esa operación internacional cause en México el gravamen, el acto impositivo se debe considerar satisfecho." p. 270 (LAS CURSIVAS SON NUESTRAS.)

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz plantea lo siguiente:

"Desde el punto de vista de la equidad debe darse el mismo tratamiento fiscal a quienes están en la misma situación económica, independientemente de la fuente en que se originen sus ingresos. Contraria a este principio es la doble imposición que se origina cuando entre los ingresos percibidos por el contribuyente se cuentan ganancias obtenidas en el extranjero. De omitirse la consideración de los impuestos pagados en el extranjero al procederse a practicar la liquidación del impuesto nacional, se estaría aplicando la misma carga nacional a todos los inversionistas, pero al mismo tiempo se estaría imponiendo una carga discriminatoria contra quienes hubieran invertido en el extranjero, pues quedarían sujetos a ambos impuestos."¹²²

Con relación a la equidad internacional la autora nos dice:

"...en la práctica este sistema (el del acreditamiento) favorece al país de la fuente, quien tiene prioridad para imponer el gravamen, acreditable en el país de la residencia, siempre y cuando no exceda 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 del capital, contribuye al libre flujo internacional de capitales al evitar al inversionista el gravamen múltiple sobre sus utilidades."¹²³

Esta autora considera que en materia de recaudación se beneficia el país de la fuente si se da el crédito del impuesto extranjero contra el impuesto nacional, porque obviamente el flujo de las inversiones tiene esa dirección (pagar el impuesto en el país de la fuente y después acreditarlo en el país exportador) pero creemos que también a la larga el país de la fuente se ve afectado económicamente por la salida de recursos financieros hacia el exportador, ya que tarde o temprano el capital extranjero invertido tendrá que regresar a su

¹²² CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Op. Cit. supra No. 27, p. 168.

¹²³ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *ib.*

lugar de origen por los distintos medios jurídicamente posibles. La misma investigadora reconoce esto al decir que:

"La mayor desventaja de la inversión extranjera es su impacto en la balanza de pagos; a menos que el flujo de capital vaya en constante aumento, la repatriación de intereses y dividendos llega a exceder el flujo de capitales. (...) Es por esto que sólo deben permitirse las inversiones que puedan generar las divisas suficientes para cubrir esos envíos de dinero al exterior."¹³¹

Juan José Perulles Bassas estudiando los efectos de la búsqueda de equidad dentro del sistema fiscal comenta:

"Todas las medidas tendientes a la efectividad del principio de igualdad ante la ley conducen, inevitablemente, a una mayor presión fiscal. El tributo se extiende a los sectores más influyentes que habían conseguido, hasta entonces evadirlo. Pero como lógica contrapartida se provoca en ellos una reacción de vigilancia y control sobre el gasto público y el sistema tributario, llevando necesariamente, a una reducción o contención del primero y a la supresión de los impuestos injustos o a la eliminación de las posibles deficiencias de los demás."

Este efecto creemos que se observa en la búsqueda de condiciones de equidad dentro de nuestro sistema impositivo, ya que al considerarse la doble imposición como algo "injusto" se urge al gobierno para que establezca convenios en la materia a fin de afrontar una menor carga fiscal por parte de aquellos actores empresariales que intervienen en los volúmenes de intercambio económico de México.

Con relación a la política de permitir el acreditamiento del impuesto pagado en el país fuente opinamos de forma similar a quienes estiman que al ser el impuesto sobre la renta un tributo personal, debe

¹³¹ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. *Ibídem*, p. 191.

privilegiarse al país de la residencia para efectos de considerar la totalidad de sus ingresos y poder gravarlo en relación con la capacidad contributiva que resulte, ya que, como hemos visto en todo el estudio elaborado en este capítulo, la imposición en la fuente no garantiza una apreciación efectiva de la capacidad de pago por que sólo atiende a retenciones que muchas veces no representan una cuantificación real de la posibilidad de contribuir para los gastos públicos, por lo que (y a través de este análisis hemos intentado probarlo) el país de la residencia al autorizar el acreditamiento es el que necesariamente debe atender a las consideraciones de equidad contributiva entre sus causantes, por eso México necesita ofrecer a sus residentes las mismas condiciones de tributación que se ofrecen para los extranjeros; de otra forma se estaría actuando con inequidad e injusticia en el ámbito fiscal.

Por eso analizaremos en el siguiente apartado de este capítulo las condiciones de competitividad del sistema fiscal mexicano, para posteriormente concluir esta investigación académica ligando conceptualmente las perspectivas jurídicas del régimen fiscal estudiado (desde el punto de vista de la equidad) con los afanes de integración económica del gobierno mexicano.

C.-LA COMPETITIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DE MEXICO EN RELACION CON EL DE
CANADA Y ESTADOS UNIDOS.

**C - LA COMPETITIVIDAD DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DE MEXICO EN RELACION
CON EL DE CANADA Y ESTADOS UNIDOS.**

Al constatar que Mexico tiene tasas¹³² que correlativamente son similares a las de Canada y Estados Unidos nos damos cuenta de la trascendencia del diseño de las nuevas politicas y estrategias fiscales implementadas por el actual gobierno.

Las reformas fiscales de los años recientes han estado encaminadas a efectuar ajustes (de manera gradual) a la legislación mexicana para que se alcancen niveles similares a los internacionales. Los convenios en materia fiscal aquí analizados, en principio se encaminan a impulsar la intencion del gobierno mexicano por atraer inversion extranjera dando seguridad juridica y confianza a los inversionistas, pero tambien persiguen la finalidad de neutralizar los efectos adversos de la doble imposicion, lo que nos brinda la opcion de que se tome en cuenta la competitividad propia de nuestro sistema fiscal, ya que esto sí es muy importante para contender con buenos precios y calidad en los

¹³² La competitividad de las tasas mexicanas se confirma en esta investigacion, pero creemos que más que un unico y exclusivo problema de tasas debe tomarse en cuenta la integracion de la base gravable en esta país, con las exigencias legales para acreditar ingresos, los requisitos especificos de las deducciones y las limitantes en este rubro que cada ley contiene. Esto porque si bien nuestro país es competitivo a nivel de tasas, en el rubro de deducciones por ejemplo Canada y los Estados Unidos ofrecen un sinn de deducciones por las circunstancias especiales de cada persona (minusválidos, viudos, veteranos de guerra, etc.) lo que hace considerablemente la cantidad de impuesto a cubrir debido a que la base resulta menor.

Ademas bien, en Mexico se genera una ganancia ficta o supuesta por el legislador, la ganancia inflacionaria, que en Canada y Estados Unidos no es tomada como un ingreso gravable; lo que nos lleva a opinar que no tan sólo las tasas determinan la competitividad de un sistema fiscal frente a otros países sino también la composición de la base gravable.

mercados internacionales o regionales, además de atraer inversión extranjera al país (lo deseable sería que dichos recursos se invirtieran productivamente) para generar flujos de divisas que financien los objetivos de nuestro desarrollo.

La necesidad de un esfuerzo serio por conocer el grado de competitividad de nuestro sistema tributario se observa en las notas de prensa que a continuación transcribimos y que fueron tomadas para un estudio previo que realizamos:

1. "Las autoridades hacendarias prometieron a los industriales que si se demuestra no tener competitividad en materia fiscal, de frente al tratado de libre comercio, se adecuarán las tasas de los impuestos correspondientes, asimismo hoy el presidente de CONCAMIN, Jesús Cevallos Gómez, en el campo fiscal, el dirigente de la CONCAMIN indicó que tras una junta con la Subsecretaría de Ingresos (sic) y la Comisión de Impuestos de este organismo empresarial, se llegó a la conclusión de la necesidad de un estudio mediante el cual se sepa con certidumbre si somos o no competitivos frente a Estados Unidos y Canadá."132

2. "En tres ocasiones distintas los secretarios se miraron uno a otro ante alguna pregunta indecisa o difícil y salieron del paso con una broma festiva por los reporteros; así sucedió con el problema canadiense de la cultura, con los tiempos de negociación y con algunos cambios fiscales. Sobre este último punto Jaime Serra explica en varias ocasiones que no se negociaría la situación fiscal en México. Sin embargo, una de las bromas de Carla Hallé fue una respuesta sencilla: Aquí todo es posible...."133

3. "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público terció en la controversia entre el sector privado y el Secretario de Comercio Jaime Serra Fuchs; el director general de Planeación y Captación de Crédito Externo, Enrique Vilatela Riba, asimismo que México no es competitivo en materia fiscal frente a países industrializados, situación que incluso nos resta posibilidades para

132 "Tratado al TLC, de ser necesario se adecuarán tasa de impuestos", nota periodística aparecida en EXCLUSIF, 19 de junio de 1991, primera sección, p. 5

133 "Acuerdos México, Canadá y Estados Unidos la reducción de todos los aranceles", nota periodística aparecida en LA JORNADA, 21 de agosto de 1991, p. 41

acrecentar la captación de inversiones. Por tanto, indicó, México requiere que su esquema fiscal sea compatible con los del primer mundo si quiere entrar en la competencia con los países industrializados."¹³⁵

4. "Tras informar que la recaudación fiscal aumentará este año 33 por ciento en términos reales en relación a 1988, el subsecretario de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Francisco Gil Díaz, rechazó que la carga tributaria en México sea superior a la de Estados Unidos y Canadá, y por el contrario, aseguró, está hasta 8.5 puntos porcentuales por abajo de esos países, lo que garantiza el incremento creciente de la inversión extranjera, y la competitividad de nuestra economía frente al exterior."¹³⁶

Las notas anteriores expresan distintas opiniones relativas a la situación fiscal de nuestro país, en el marco de las negociaciones del Tratado de Libre Comercio que se estaban realizando por esas fechas. El debate y las opiniones encontradas acerca de la competitividad del sistema fiscal mexicano han estado presentes en los medios de comunicación y en la expresión de la opinión pública en los últimos tiempos.

Desde que se conoció la propuesta del Senado mexicano en la que se recomendaba la celebración de acuerdos o tratados comerciales con diferentes países del mundo, y posteriormente la decisión del gobierno mexicano de emprender negociaciones con Estados Unidos, primeramente, y con Canadá, que se incorporó después, a fin de constituir una zona norteamericana de libre comercio, desde ese momento se empezó a sentir la preocupación de los diferentes grupos sociales interesados en la

¹³⁵ "Nula competitividad en materia fiscal frente a los futuros socios en el TLC, nota periodística aparecida en EL UNIVERSAL, 23 de octubre de 1991, primera sección, pp. 1 y 9.

¹³⁶ "Rechaza Gil Díaz que la carga tributaria sea mayor a la de E.U.", nota periodística aparecida en EXCELSIOR, 25 de octubre de 1991, primera sección, p. 1.

competitividad de nuestro sistema tributario de cara al libre comercio que se proponía.

Las notas de prensa igualmente reflejan la necesidad de proceder a un estudio que identifique nuestro verdadero nivel de competitividad en materia de impuestos. El hecho de que México buscara siempre que los aspectos fiscales quedarán fuera de la negociación general del Tratado y se ventilaran por separado en convenios de la materia, pretendía desvincular las cuestiones comerciales de las tributarias teniendo el marco de dichas áreas expresamente definido en los objetivos de ambos tratados.

Las posiciones encontradas entre funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las que se debaten cuestiones relativas a la competencia de nuestro sistema tributario frente al extranjero con diferentes puntos de vista, nos aportan igualmente una muestra de la diversidad de opiniones y de la preocupación nacional existente en torno a este tema.

Así, encontramos opiniones defendiendo la labor del gobierno y cuestionamientos referentes a la falta de condiciones de la planta productiva para competir. Sin embargo dichas apreciaciones nos dan idea de que con el fin de dar competitividad al empresariado mexicano, la materia fiscal representa un punto muy importante en el estudio del Derecho Comparado con los otros dos socios comerciales de México.

Con el punto de vista de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Lic. Francisco Gil Díaz, subsecretario de ingresos, ha dado

a conocer en diversas publicaciones los resultados del estudio que se menciona en la nota periodística arriba transcrita.

En un artículo publicado en dos números de la revista Contaduría Pública (editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Federación de Colegios de Profesionistas), se dan a conocer las conclusiones, y entre los aspectos más relevantes de dicho estudio se encuentran los siguientes:

"La tasa máxima impositiva a los ingresos de las empresas es de 35 por ciento, en tanto que la tasa combinada promedio pre-valemente en Estados Unidos se ubica en 38.3 por ciento y en Canadá 43.3 por ciento."

"Así mismo, además de la reducción de la tasa del Impuesto Sobre la Renta de las empresas del 42 al 35 por ciento, la base gravable actual del ISR, la llamada base nueva que ajusta la utilidad por inflación, fue menor en 21 por ciento a la utilidad tradicional, si se consideran las cifras de 1988."

"El impuesto sobre utilidades distribuidas es de 59.7 por ciento en Estados Unidos, y de 59.9 por ciento en Canadá, contra 35 por ciento en México. Por otra parte si las utilidades se obtienen mediante la venta de acciones, el ajuste en el costo asegurará que las ganancias de capital no puedan pagar en México más del 35 por ciento, contra 59.3 por ciento y 64.8 por ciento mínimo, en Estados Unidos y Canadá."

"En Estados Unidos y Canadá se gravan los dividendos y las ganancias de capital, mientras que en México puede incluso acreditarse a nivel emporcerial el impuesto pagado por la empresa. (Transparencia Fiscal)."

"La política tributaria se ha modernizado y es uno de los factores básicos de la estabilidad económica del país. y en materia tributaria nuestro país es superior estructuralmente a los vecinos del norte, por lo que México está listo para enfrentar los retos del Tratado de Libre Comercio."¹²²

¹²² "La competitividad internacional de la Legislación Tributaria en México", artículo escrito por Francisco Gil Díaz, en la REVISTA "CONTADURIA PUBLICA", editada por el Instituto

Los datos anteriores nos permiten corroborar la competitividad de las tasas fiscales mexicanas observada en nuestra investigación y conocer los puntos de comparación en los que se basa nuestro gobierno para destacar la competitividad de nuestro sistema de contribuciones.

Por otra parte el autor Jesús Reyes Heróles González Garza, en un análisis acerca del tema titulado "El sistema fiscal como determinante de la competitividad en el contexto del Tratado Trilateral de Libre Comercio" señala lo siguiente:

"El debate acerca de la relación entre competitividad y sistema fiscal debe abarcar consideraciones de impuestos y de gasto público, siendo necesario referirse a la carga fiscal efectiva, que indica la aportación neta del sistema fiscal al aparato productivo, resultado de impuestos y gasto. En términos generales los sistemas impositivos a las empresas de Canadá, EUA y México son similares. De ahí que el de nuestro país no implique un sesgo antioportunivo para la exportación, ni inhibe la competitividad. Sin embargo, se pueden realizar algunos ajustes que podrían minimizar diferencias, haciendo el sistema fiscal más neutral en los tres países."¹³¹

Como se puede apreciar la posición que presenta Francisco Gil Díaz como funcionario gubernamental es la de un sistema fiscal que si puede competir con las otras dos naciones, sin embargo la postura de Jesús Reyes Heróles González Garza va más allá al considerar necesarios ajustes, con el fin de hacer más neutral el sistema fiscal de los tres países, proponiendo un cierto grado de armonización fiscal (que será estudiado más adelante).¹³¹

Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Federación de Colegios de Profesionistas, números 231 y 234 correspondientes a enero pp 66-72 y febrero de 1992, pp 62-72 (Extracto)

¹³¹ UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, Op. Cit. Supra No 41, p. 23.

¹³² Nuestra postura es similar a la de este autor ya que aunque reconocemos la competitividad relativa de nuestra legislación fiscal, por lo que hace al análisis de tasas

Las opiniones relativas a la competitividad de nuestro sistema tributario deben ser objeto de una reflexión en el siguiente sentido: buscar soluciones propositivas que permitan la transformación sobre la que debe avanzar todo sistema jurídico.

Al no ser un problema exclusivo de tasas, es conveniente observar la interrelación de los sistemas fiscales en su conjunto, analizando las posibles repercusiones que tendría el Tratado de Libre Comercio en el Área fiscal, ya que si desde el inicio hemos planteado el estudio del Derecho desde una perspectiva tridimensional, opinemos que estudiar nuestro sistema jurídico-fiscal y plantear las expectativas de un cambio en el mismo desde la base de un suceso viable como sería la aprobación y entrada en vigor del tratado comercial, nos permite construir en función de los elementos teóricos conocidos y suposiciones científicas propuestas una proyección de las necesidades de adecuación de la política y la legislación fiscal mexicana, observando al Derecho Fiscal como un objeto en constante transformación en donde la realidad y la práctica legislativa y administrativa mexicana lo han hecho la rama más cambiante del Derecho Mexicano en los últimos tiempos.

El Derecho Fiscal es un conjunto de normas de derecho Público que inciden en la estructura productiva y en la economía, a fin de cap-

impositivas, si consideramos necesario efectuar también el ajuste de ciertas normas a fin de ofrecer similitud en la gravación de los ingresos y en la autorización de las deducciones permitidas. Y con los niveles actuales de inflación los conceptos de garantía inflacionaria y de pérdida inflacionaria han dejado de ser operativos y si representan una muy complicada mecánica de cálculo, el abanico de las deducciones autorizadas, como ya se ha dicho en varias ocasiones, es más amplio en Canadá y Estados Unidos que en México, a pesar de ser las normas de aquellas naciones más rigurosas que las nuestras.

turar el fenómeno económico que habrá de convertirse en el hecho imponible del tributo. La legislación fiscal parte de la realidad económica en importantísimo grado, y nuestra realidad en dicho campo se verá ineludiblemente impactada con el multicitado acuerdo comercial; pero también la misma norma tributaria va creando su propia estructura y esquema normativo con lo cual adquiere modalidades particulares "sui generis".

Precisamente por esa razón el Derecho Mexicano, y con él la rama Fiscal, deben de adecuarse a las nuevas reglas del juego internacional que habrá de darse entre tres naciones que competirán por los mercados y en donde el proceso de desarrollo económico y sus consecuentes repercusiones sociales involucrarán ajustes en nuestro sistema jurídico-legal, que de no actualizarse y no incorporar reglas eficaces en su estructura, irá perdiendo paulatinamente el grado de validez y eficacia que socialmente le debe ser característico.

En atención a ello, las nuevas realidades y condiciones económicas tendrán que ser asimiladas por el Derecho Fiscal Mexicano con la finalidad de que no se vea rebatado por las circunstancias, para poder atender a los niveles de recaudación requeridos y ser competitivo al mismo tiempo (lo que ni parece factible en nuestro medio, donde cada año -o menos- se presentan reformas legislativas en materia fiscal, y en lapsos de tiempo más reducidos se dan reformas administrativas a través de las reglas de carácter general de la Secretaría de Hacienda).

Sostenemos la opinión de que las reformas fiscales de los últimos cinco años, junto con los convenios fiscales para evitar la

doble imposición internacional, son un punto de partida para entender la posición que en el concierto mundial de naciones desea tomar el gobierno de México a fin de estructurar un sistema fiscal acorde con la necesidad de integrarnos a la globalización de las relaciones económicas internacionales, signo inequívoco de la situación imperante que nos habrá de llevar de la mano al fin de un siglo, y al comienzo de otro, junto a la apertura de un nuevo milenio.

Previsimos que habrá dos aspectos que repercutirán en el sistema tributario mexicano, conforme el Tratado vaya entrando en vigencia, dadas sus sucesivas etapas de aplicación:

1) En lo que se refiere a las reglas de tratamiento nacional que el tratado implica, lo cual tiene íntima relación con los esquemas de competitividad de los productores y prestadores de servicios de los tres países; y asimismo que los tratados tributarios brinden la equidad constitucional requerida para los mexicanos frente a los extranjeros, y de estos últimos frente a los nacionales, es decir, que no exista ningún tipo de discriminación, y,

2) Una armonización fiscal incipiente que comienza a desarrollarse a partir de ciertas disposiciones que vimos contenidas en los tratados tributarios (pero muy en especial el celebrado con Estados Unidos), las que permiten un acercamiento en los sistemas de contribuciones de los tres países: primero para eliminar los aranceles y las barreras al comercio exterior, y luego para ser competitivo entre sí, para neutralizar los efectos adversos en las variantes

peculiares que presenta cada sistema; y por último para ir preparando un camino más formal de integración económica.

Estos dos puntos serán motivo de análisis en el capítulo final de este trabajo.

CAPITULO OCTAVO

**PERSPECTIVAS DEL REGIMEN JURIDICO
ANALIZADO EN UN PROCESO DE INTEGRACION
ECONOMICA**

A.-LA EQUIDAD TRIBUTARIA DENTRO DEL
TRATADO DE LIBRE COMERCIO EXPRESADA EN
LA FORMA DE NO DISCRIMINACION.

VIII. - PERSPECTIVAS DEL REGIMEN JURIDICO ESTUDIADO EN UN PROCESO DE INTEGRACION ECONOMICA.

A. - LA EQUITAD TRIBUTARIA DENTRO DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO EXPRESADA EN LA FORMA DE NO DISCRIMINACION.

Los tratados internacionales en materia fiscal cumplen la función específica de evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta que se fija por los países celebrantes, y su función es la de brindar seguridad jurídica y un trato más equitativo en la carga fiscal que se ejerce sobre los contribuyentes de dichas naciones, ya que los métodos unilaterales por esencia están limitados en cuanto a la proporción del gravamen a acreditar. Sin embargo, otro interesante punto de análisis en cuanto a la equidad nos lo brinda la no discriminación a que obliga la regla de trato nacional.

Como ya fue analizado en el capítulo III, la regla de trato nacional en materia de contribuciones, una de las más importantes en este análisis, se aplica (de conformidad con las disposiciones del

convenio comercial y del GATT) en los casos específicos contemplados en el artículo 2103 del Tratado de Libre Comercio: comercio de bienes diversos para su libre acceso al mercado (artículo 301), impuestos a la exportación para acceso de bienes al mercado (artículo 314), e impuestos a la exportación en energía y petroquímica básica (artículo 604).

En el caso de que no exista ningún Convenio tributario (no es este el supuesto, ya que México los celebró con Canadá y con Estados Unidos, y estos dos últimos países entre sí ya lo tenían en vigor), o que éste no contemple ningún tratamiento específico, se aplicará la regla de trato nacional en los supuestos siguientes: comercio transfronterizo de servicios (artículo 1202), servicios financieros (artículo 1405) con relación a impuestos sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas y al impuesto al activo de las empresas de México referente a la adquisición o al consumo de servicios específicos; y en los dos casos anteriores (artículos 1202 y 1203, 1405 y 1406) e inversión (artículos 1102 y 1103) se aplicaran la reglas de trato nacional y de nación más favorecida a impuestos distintos de los que gravan la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, e igualmente será aplicable a los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y al impuesto al activo de México.

Todas las medidas tributarias que se tomen al amparo de dichos artículos del Tratado de Libre Comercio tienen las excepciones que se fijan en los incisos c) al h) del párrafo 4 del artículo 2103 del

mismo, ya analizadas en el capítulo III de esta investigación académica por lo que hace a sus implicaciones tributarias.

Los artículos 1106 párrafos 3, 4 y 5 (inversión- requisitos de desempeño) se aplican también si los convenios en materia tributaria no disponen ninguna regulación específica al respecto; así como el artículo 1110 (inversión- expropiación y compensación), pero sin que se conceda acción que se fundamente en él para reclamar una medida tributaria como discriminatoria, cuando se determine que la misma no constituye una expropiación.

Por medio de la regla de trato nacional, consistente en que cualquier mercancía o servicio proveniente de cualquiera de los países celebrantes no será objeto de discriminación, se da un tratamiento equitativo a los productos y servicios similares de las naciones integrantes de la zona; es decir, no podrá beneficiarse vía medidas tributarias a los producidos internamente en una nación, en detrimento de los importados.

Este principio de tratamiento nacional implica, en consecuencia, y retomando las palabras de Emilio Cebellere Urdiales:

"que los impuestos internos al comercio de bienes y servicios no podrán ser mayores para los productos importados que los que se aplican a los producidos internamente, y que las normas que protegen la salud y la seguridad nacionales no podrán ser más rigurosas para los bienes importados que para los bienes domésticos".

"La finalidad de esta regla es garantizar que los bienes que provengan de otros países firmantes del convenio estén libres de discriminación y que los productores, comerciantes, prestado-

res de servicios, inversionistas, agricultores, pescadores, etc. puedan planear e invertir con seguridad jurídica y confianza."200

Esta regla de trato nacional nos abre un amplio panorama de reflexión con respecto a nuestro trabajo, relacionándolo con los aspectos de equidad tributaria antes comentados, pudiendo desglosarse de la siguiente forma:

Suponiendo que en el Tratado se diera la total liberación del comercio de bienes y servicios entre los tres países después del tiempo estimado de avance progresivo en el que las barreras arancelarias se irán suprimiendo; en este caso cualquier norma fiscal mexicana que impida o limite la entrada y enajenación en el país de productos o servicios de otro de los dos países (ya sea por medio de impuestos directos o indirectos) será considerada como atentatoria a la regla de tratamiento nacional, de conformidad con las disposiciones expresas para dicho supuesto contenidas en los convenios tributarios o en el artículo 2103 del Tratado de Libre Comercio, dado que se gravaría diferenciando entre el producto o servicio nacional y el producto o servicio importado.

La regla de trato nacional opera tanto para impuestos directos como para indirectos, ya que si a través de un impuesto (que no necesariamente sea a las ventas) como el impuesto sobre la renta se fijan condiciones de discriminación para los extranjeros (implicando mayores cargas y gravámenes), se puede impugnar esa ley debido a que se pierde el equilibrio en la reciprocidad de los beneficios de los convenios

200 Cit. al respecto CABALLERO URBIALES, EMILIO, Op. Cit. supra No. 155, p. 44.

tributarios, quedando en desigualdad de condiciones los residentes de algun país, por lo que el Estado que legislo debe tomar medidas para restablecer dichos beneficios reformando, derogando o abrogando la misma, según sea el caso; si no se hace así no hay la reciprocidad necesaria y obliga la denuncia del convenio tributario o la aplicación de las medidas del tratado comercial relativas.

Como ejemplo podemos señalar ciertas deducciones que para productos nacionales (vg. automoviles) si se hicieran y para productos importados no. O también la diferencia sustancial para autorizar deducciones que pueden existir en la ley de un país a otro, lo cual conlleva la discriminación en contra de los bienes y servicios producidos en un Estado, ya que ciertos costos podran deducirse y otros no.

En la publicación sobre "El tratado para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y Canadá", se lee "que un importante beneficio que los tratados en materia del impuesto sobre la renta proporcionan a los ciudadanos de Estados Unidos que son residentes en un país extranjero es el de la 'no discriminación'. Esto significa que un ciudadano de Estados Unidos residente en otro país, no puede ser gravado más que un ciudadano de dicho país residente en el mismo y teniendo las mismas clases y cantidades de ingreso." 221

Igualmente la regla de trato nacional en materia fiscal que se establece en el modelo OCDE prescribe el principio de que en materia fiscal "están prohibidas las discriminaciones por razón de naciona-

lidad, y que a condición de reciprocidad, los nacionales de un Estado Contratante no pueden recibir en el otro Estado Contratante un trato no menos favorable que el que se aplica a los nacionales de este último Estado que se encuentre en las mismas condiciones... Todos los nacionales de un Estado Contratante tienen el derecho de invocar, frente al otro Estado Contratante, el beneficio de esta disposición. Particularmente esto es aplicable a los nacionales no residentes de uno de estos dos Estados, sino de un tercer Estado".²⁸²

Por otro lado la cláusula de nación más favorecida no es aplicable y no puede alegarse como discriminación, a no ser que expresamente se señale, ya que "es normal que tal cláusula no se aplique en el caso de convenios de doble imposición, ya que éstos se basan en el principio de reciprocidad. Debe observarse, sin embargo, que ciertos Estados, en los convenios de doble imposición que han suscrito, prevén la posibilidad de aplicar estas normas 'en casos especiales' a los establecimientos permanentes de empresas de un tercer Estado."²⁸³

Un ejemplo de cláusula de nación más favorecida expresamente señalada en un tratado fiscal es la que se contiene en el Protocolo del Convenio con Canadá por el cual se especifica la reducción de tasas límite para el país fuente sobre intereses y regalías, cuando México conceda tasas más bajas a países miembros de la OCDE.²⁸⁴

²⁸² ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PÚBLICA, Op. Cit. Supra No. 5, p. 121

²⁸³ ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PÚBLICA, *Ídem*, p. 122.

²⁸⁴ Vid. Nota Supra No. 165.

Por lo tanto al no cumplirse los requisitos de equidad, establecida en los tratados en su faceta de no discriminación, se pueden impugnar los actos contrarios a ello, a nuestro modo de ver en tres diferentes instancias competenciales:

1.- En las que son propias del juicio de amparo, ya que se rompe el requisito de equidad tributaria que nuestra Constitución exige y que la Corte interpreta en el sentido de darle un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

2.- En las instancias de procedimiento amistoso (con Canadá), de arbitraje y de restablecimiento del equilibrio (con Estados Unidos) en los beneficios recíprocos que deben darse ambos países dentro de los tratados tributarios; y,

3.- En la instancia propia de los organismos de consulta y autoridades que se crearán con la iniciación en vigor del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, ya que a pesar de ser un problema de tipo fiscal sus implicaciones trascienden hacia el ámbito comercial, debido a que la discriminación en materia comercial se hace por la vía impositiva.

Por ello el tema de las contribuciones tendrá un efecto determinante en la consecución de los objetivos de integración comercial y económica de México con los dos socios comerciales que formaran la zona de libre comercio de Norteamérica, y además deberá ser cuidadosamente atendido para que la política fiscal del gobierno de nuestra Nación sea la correcta dentro del esquema de apertura comercial

e integración, en los rubros de competitividad, justicia tributaria y seguridad jurídica, pero cuidando a la vez que se preserve la soberanía nacional (al allegarse los suficientes ingresos tributarios) y se persiga la firme búsqueda del desarrollo nacional y el bienestar para todos los mexicanos.

Para concluir esta tesis procederemos al desarrollo del último tema, concerniente a caracterizar los aspectos conceptuales de la armonización fiscal y sus posibles consecuencias prácticas para México al instaurarse una zona de libre comercio.

**B.-LA ARMONIZACION FISCAL EN LOS
DISTINTOS TIPOS DE INTEGRACION
ECONOMICA.**

B. - LA ARMONIZACION FISCAL EN LOS DISTINTOS TIPOS DE INTEGRACION ECONOMICA.

Como ya observamos en el capitulo tres de este trabajo, la Teoría de la Integración Económica Regional conceptualiza a la zona o acuerdo de libre comercio (que puede ser bilateral o multilateral), como aquella formada por dos o mas naciones que convienen la disminución progresiva y paulatina de las barreras arancelarias y no arancelarias, las que afectaban recíprocamente su comercio exterior. Sin embargo y a pesar de que las barreras al comercio exterior desaparecen entre dichos países, éstos siguen manteniendo su independencia y autonomía frente a terceros con el fin de regular su comercio internacional con las demás naciones de la manera que les parezca mas adecuada.

El proceso de cambio y ajuste en la estructura económica de un país para incorporarse a un proyecto regional, se hace en determinado periodo de tiempo (por lo regular diez años, -este ha sido el termino que se dio en el caso del acuerdo Canada-Estados Unidos para su zona de libre comercio, y en el de la Comunidad Económica Europea para lograr la integración) a fin de que no sufra grandes perjuicios la planta productiva e industrial de los países celebrantes.

Dentro del texto del acuerdo se disponen las que han sido llamadas cláusulas de salvaguarda, consistentes en ofrecer protección a

cierto sector, rama o producto de la economía de un país mediante la ampliación del período de entrada en vigor del Tratado.

Las barreras arancelarias y no arancelarias (fitosanitarias, cuantitativas, etc.) se van eliminando gradualmente con la finalidad de que exista libre competencia y no se frene el comercio entre los países que conforman el área geográfica teniendo en su momento culminante, al entrar en vigencia en su totalidad el convenio, la meta de un comercio libre entre estas naciones.

En el aspecto fiscal las implicaciones del Tratado de Libre Comercio no significan (por la esencia misma de la zona de libre comercio que ya antes se comentó) que se tenga que dar un proceso necesario de armonización fiscal, como sería el caso del mercado común o de la Unión Económica Completa. La experiencia en el acuerdo Canadá-Estados Unidos no deja lugar a dudas ya que no hay armonización fiscal, y no se dan cambios sustanciales en su legislación impositiva a partir de la entrada en vigor del Tratado y su posterior desarrollo, que a la fecha ya lleva más de cuatro años de iniciado.

Pero el hecho de que la zona de libre comercio no necesariamente deba tender hacia la armonización fiscal, no excluye el que se pueda manifestar una forma de asociación tributaria (según Bossert, citado por Benjamin Ketchikman²⁸⁵) cuando los Estados muestran deseos de aceptar acuerdos limitados sobre gravámenes, como los Tratados para evitar la doble imposición. Este ha sido el caso de México, que adelantándose a la fecha de inicio de vigencia del Tratado ha celebrado

²⁸⁵ REICHKIMAN K., Benjamin, Op. Cit. supra No. 75, p. 128.

ya convenios para el intercambio de información en materia fiscal y para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta con ambas naciones: Canadá y Estados Unidos.

Dicha situación no puede asimilarse a una armonización fiscal en su concepto más estricto, pero sin embargo, si representa la voluntad soberana de cada Estado expresada en convenios en materia fiscal, que posiblemente desemboquen a largo plazo en un proceso de desarrollo de futuros acuerdos tripartitos mediante los que se coordinen las políticas fiscales de estos países.

La anterior afirmación puede generar cierta polémica entre algunos sectores que crean opinión en México (sobre todo los gubernamentales) con motivo de que se pronostique una armonización fiscal; pero aunque la misma no opera en el tipo de tratado que estudiamos (únicamente se conjunta o armoniza la eliminación de barreras arancelarias y no arancelarias, como ya se dijo) Benjamín Retchkiman K., nos señala al respecto que:

"Las necesidades y posibilidades de la armonización fiscal están proyectadas sobre la solución de dos problemas interconectados estrechamente entre sí, como son la teoría de la tributación a la luz de la Teoría del Comercio Internacional, y las cuestiones impositivas de las economías individuales dentro de las diversas formas de integración económica".^{22a}

Por ello resulta importante tomar en cuenta la problemática fiscal derivada del intercambio de bienes y mercancías, y que en su aspecto más amplio se extiende a estudiar los problemas tributarios

^{22a} RECHKIMAN K., Benjamín, Id.

creados por la libre movilidad de los factores de la producción. Este último aspecto no se comprende en las negociaciones iniciales del Tratado y sólo se refiere al libre cambio de mercancías, servicios, capitales e inversiones.

Como ya lo dijimos, los países signatarios mantienen su total independencia con respecto a sus regímenes jurídicos internos, a las políticas fiscales, monetarias y financieras que sigan, así como al comercio exterior que desarrollen con terceros países.

Los efectos inmediatos del Tratado en el ámbito tributario mexicano serán sobre el sistema de aranceles, repercutiendo el comercio e intercambio que se genere con los otros dos países, en las distintas tasas de los impuestos ad valorem que fija la Ley del Impuesto General de Importación y la Ley del Impuesto General de Exportación. Aunque cabe hacer la aclaración que dichas tasas o tarifas son modificadas por decretos del ejecutivo de acuerdo con la coyuntura económica del país; uno de los dos únicos casos en que la Constitución otorga facultades legislativas al ejecutivo, ya que como es sabido dichos impuestos no tienen precisamente una función recaudatoria sino que se han convertido en instrumentos de política de comercio exterior, teóricamente basados en estrategias de protección y fomento que buscan equilibrar la producción interna con los productos extranjeros que ingresen al territorio nacional.

Al ser un proceso de integración comercial en el que estamos entrando, es necesario determinar el grado de armonización fiscal que requerirá, y según Benjamin Ketchikan K. esta puede darse de dos

formas: la Primera, y la que más se ajusta a la estructura de la zona de libre comercio toma en cuenta:

"en forma primordial la factibilidad en la realización de ciertos actos o en el dejar de efectuar algunos hechos, que lesionen en forma apreciable la competencia en la unión económica de que se trate; en otras palabras se modificarán los impuestos y otros tipos de barreras en los diferentes países, que tiendan a crear considerables distorsiones en la distribución de mercancías, fórmula que se conoce como empírica, para diferenciarla del método formal que se aplica al otro sistema de interpretar la armonización fiscal y que consiste en una tendencia a la nivelación completa de sistemas y tasas tributarias."²²²

Derivado de los conceptos teóricos anteriores se puede decir que la zona de libre comercio que se pretende implementar no requiere de una armonización fiscal formal, en donde se vean obligados los países miembros del Tratado a renunciar a cierto grado de soberanía en este campo. Sin embargo, si se hace indispensable que las naciones del área geográfica del acuerdo comercial intervengan por conducto de sus autoridades hacendarias en aquellos casos en que se van haciendo obvias las distorsiones (por cualquier causa económica o tributaria) en las condiciones de competencia en los distintos sectores económicos o productos que van entrando en el marco del acuerdo, conforme las distintas fases de su implementación. Lo anterior con la finalidad de prevenir, remover o compensar estas distorsiones. Bajo este esquema se da una armonización fiscal incipiente, o como lo define Retchikman "empírica", en donde solo se afecta inicialmente el rubro de derechos de importación y exportación entre los países miembros.

²²² RETCHIKMAN K., Benjamín, *Ibidem*, pp. 128-129.

Otros ejemplos de esta armonización fiscal empírica los brinda el convenio en materia fiscal con Estados Unidos, cuando se permite que se tomen medidas en contra de una descompensación en los beneficios recíprocos que ambos Estados están obligados a otorgarse; o el conceder participación en los beneficios del tratado fiscal a las empresas de Canadá.

Esta armonización fiscal "empírica" o informal tiene repercusiones observables en el caso de que los impuestos directos mexicanos tengan bases gravables o tasas que impliquen contribuciones más bajas que las que se tienen en los otros dos países. Bajo dicho punto se estaría hablando de supuestos apoyos fiscales a los contribuyentes mexicanos (porque, en la medida del sacrificio fiscal que se esté dispuesto a emprender, nuestros impuestos serían más bajos, y permitirían por ende un mayor impulso comercial exportador) lo que podría generar: 1) que los otros países se vieran obligados a bajar sus impuestos también, 2) que se ejercieran presiones para que nuestro gobierno los subiera, o 3) que se establecieran acuerdos para que las tres naciones tuvieran impuestos similares, nivelando de esta forma la carga impositiva regional, y dando pauta a una armonización tributaria incipiente.

Ahora bien, partiendo de la hipótesis de que las normas fiscales mexicanas fueran más estrictas que las extranjeras, o que las tasas y la base gravable de contribuciones directas dieran como resultado un gravamen más alto en México (tanto en impuestos directos como indirectos), esto ocasionaría un grave riesgo a nuestros productores, comerciantes y prestadores de servicios, dado que en el

mercado interno no serían competitivos frente a otros productos o servicios importados, e igualmente no serían competitivos para exportar. En este caso los nacionales con justo derecho pedirían al gobierno que permitiera igualdad de condiciones fiscales para poder competir dentro del libre comercio.

Los contribuyentes mexicanos podrían hacer valer en todo momento, y legítimamente, la exigencia de ser competitivos frente a los productores, comerciantes y prestadores de servicios de los otros dos socios comerciales. Esto en la práctica generaría ineludiblemente la armonización incipiente de la que ya hemos hablado.

Por lo que hace a los impuestos indirectos, es importante manifestar que la experiencia de la Comunidad Económica Europea resalta la importancia de un impuesto a las ventas que satisfaga los requerimientos del tráfico comercial entre países. Esta situación parece alejada como posibilidad dentro de un esquema de armonización fiscal (aunque sea empírica) dado que aunque nuestro país y Canadá cuentan con un impuesto muy avanzado en la materia como lo es el IVA, pero los Estados Unidos tienen una gama muy amplia de impuestos a las ventas, y la mayoría de estos son impuestos estatales dado que su sistema político de Confederación hace recaer una gran fuerza política en dichos niveles de gobierno; por lo que se ve muy difícil que vayan a ceder los estados su soberanía tributaria en favor de un impuesto a las ventas federal vigente para toda la Unión Americana (asunto que incluso ya es explorado por parte de la administración del presidente de los Estados Unidos, William Clinton).

Respecto de los impuestos indirectos coincidimos plenamente con Retchkiman cuando señala que:

"La importancia de la distinción entre impuestos directos e indirectos se refleja en el hecho de que estos últimos son el perfecto sustituto de los impuestos al comercio exterior -derechos aduanales-, por lo que a los países miembros de una unión económica (cualquiera sea el tipo de esta) se les debe vigilar en lo que se refiere a las tantas veces mencionados tributos indirectos, pues por medio de ellos pueden volver a usar las discriminaciones contra los productos de los asociados, que aparentemente eliminaron al abolir las aduanas." ²⁸¹ *(Aduanas entre los países celebrantes, agregaríamos nosotros, ya que estas no desaparecen en un acuerdo regional de libre comercio).*

En este asunto es México quien tiene más que perder, ya que al no poder darse una armonización fiscal completa, las provincias o estados, tanto de Canadá como de Estados Unidos, pueden caer en la "tentación" de discriminar los productos mexicanos a través de impuestos indirectos. Para prevenir esto, dicha imposición específicamente se prohíbe en los dos convenios para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta, en la parte referente a *No Discriminación*, mencionando en la prohibición "Cualquier impuesto" que sea fijado por los gobiernos federales o algunas de sus subdivisiones o entidades políticas.

Todo lo anterior nos permite opinar que si es real y palpable la implicación que tendrá el Tratado de Libre Comercio en la política fiscal mexicana, y consecuentemente en la legislación tributaria nacional, debido a que ésta se debe adecuar a nivel zonal para hacerla aún más eficiente, con todas las ventajas que esto significa: competitividad para nuestros productos y que se realicen inversiones

²⁸¹ RETCHKIMAN K., Benjamin, *Ibidem*, p. 136.

productivas en nuestro país por parte del capital extranjero (preveleciendo indiscutiblemente la seguridad jurídica).

Sin competitividad no puede haber modernización, y los cambios que ésta tarea exige deben hacerse enfrentando los retos que trae consigo.

Armonización Fiscal en su contenido formal creemos que no se dará en esta etapa de la integración económica (a la que entraremos si se aprueba el TLC o NAFTA -por sus siglas en inglés- en el Congreso de Estados Unidos), sin embargo, sí debe buscarse competitividad en las leyes fiscales mexicanas para realmente aprovechar todos los factibles beneficios del Tratado de Libre Comercio, de la apertura de nuestras fronteras y de una más tenaz competencia internacional, en la búsqueda de mercados y capitales.

Opinamos que toda la regulación legal y administrativa en materia de política de comercio exterior, y de política fiscal en relación con el comercio exterior, verán la influencia del Tratado y se tendrán que hacer las modificaciones necesarias para ajustarse al mismo. La baja gradual en los aranceles hasta su total desaparición en las relaciones comerciales con las naciones miembros del acuerdo; una recomposición de las facultades del ejecutivo en la materia; mejores y más expeditos procedimientos aduanales; una nueva conformación en las facultades y competencias de los poderes judicial, legislativo y ejecutivo en cuanto a su intervención en los asuntos de la materia (recuérdese nuestro comentario apoyando y sustentando la opinión de que los tratados fiscales deben ser revisados y aprobados por el Congreso y

no por una sola Cámara); además de que será imprescindible revisar los medios de reclamación judicial en México, dada la creación e integración de un organismo multilateral y un panel arbitral que conocerá y resolverá las controversias que se susciten en torno a las disposiciones del Tratado.

Todo lo hasta aquí expuesto nos lleva a formular la opinión de que debemos estar preparados para los cambios que la apertura hacia el exterior está requiriendo. Los convenios fiscales son un buen ejemplo de que nuevos temas y nuevas oportunidades de estudio y superación se presentan continuamente en el área fiscal. Estar al día es muy importante para el profesionista actual. Nuestra intención al abordar el tema de este trabajo académico fue hacer una modesta aportación en un campo relativamente nuevo de estudio pero de suma trascendencia para nuestra nación.

Aquí terminamos esta tesis doctoral. No creemos agotado el tema pero hemos intentado hacer nuestro mejor esfuerzo y el más sólido acercamiento para conocer la situación fiscal, desde la perspectiva de la equidad, que deriva del Tratado de Libre Comercio entre Canadá, Estados Unidos y México, así como de los respectivos convenios en materia fiscal, enfocado a analizar la estricta observancia que deben hacer tanto el poder Ejecutivo como el Legislativo del principio de equidad como requisito constitucional a respetarse en nuestro sistema tributario.

Los puntos de vista aquí expresados constituyen precisamente, desde nuestro muy personal enfoque, opiniones que la puesta en práctica

efectiva de los tratados validará o modificará. También creemos que no se daran automáticamente los cambios jurídico-fiscales que se hacen necesarios de conformidad con lo planteado aquí; habrá que esperar necesariamente a que exista una completa liberalización del comercio entre los tres países y la entrada en plena vigencia de los convenios en materia fiscal, con toda la amplia gama de modalidades que conlleven.

Para concluir queremos señalar que la presente tesis es tan sólo una modesta aportación (con todas las implicaciones y responsabilidades que atañen a su autor), ha sido elaborada pensando siempre en que la contribución hecha al estudio del tema, sea un ladrillo más que se ofrezca para construir el hermoso y gran edificio que conforma el conocimiento del Derecho Mexicano.

CONCLUSIONES

C O N C L U S I O N E S .

De lo expuesto en esta tesis se obtienen como conclusiones las siguientes:

1.- La doble tributación internacional (que se origina por la diversidad de criterios de vinculación impositiva) es un problema añejo que se ha tratado de resolver de muy diversas formas. Los métodos unilaterales y los bilaterales representan un esfuerzo concreto por solucionar el problema planteado. El método universal aún no es factible de lograrse en la práctica debido a que existen condiciones y criterios diferentes de soberanía impositiva que impiden una armonización de este tipo entre todos o la mayoría de los países del orbe.

2.- La solución que ofrecen los métodos unilaterales es una respuesta limitada debido a que la proporción del impuesto pagado en el extranjero, por acreditar en el país de la residencia, está restringida a través de las reglas de derecho interno de cada país.

3.- Los métodos bilaterales, que consisten en la celebración de convenios entre países, son más efectivos porque permiten acreditar la totalidad del impuesto pagado en el país de la fuente, pero además delimitan el derecho de imposición de cada país y se negocian sobre bases recíprocas; es decir que los beneficios y reglas del tratado fiscal están diseñados de tal forma que los residentes de ambos países pueden utilizar en su favor las normas convenidas.

4.- Los métodos bilaterales desarrollados en los tratados tienen como origen varios modelos; de acuerdo con el criterio de vinculación que se considere preponderante: ya sea el derecho del país de residencia, o el del Estado de la fuente de riqueza para gravar los ingresos percibidos.

5.- México ha negociado "los tratados para evitar la doble imposición internacional en materia del impuesto sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal" con base en el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (formada por naciones desarrolladas), pero tomando algunas cláusulas del modelo de la Organización de las Naciones Unidas (para naciones en desarrollo). Hemos verificado en esta investigación que por la forma en que están estructurados los tratados si se alivia eficientemente el problema de la carga excesiva que representa la doble tributación internacional.

6.- Como se desprende del estudio hecho, los convenios en materia fiscal objeto de análisis pretenden cumplir dos objetivos: el brindar seguridad jurídica a los extranjeros para que inviertan en nuestro país sin verse afectados por las continuas reformas a las

disposiciones legales y administrativas que rigen la materia tributaria; y garantizar la justicia fiscal que constitucionalmente debe prevalecer en las contribuciones que se impongan en México, evitando una carga fiscal injusta.

7.- La apertura hacia el exterior y el Tratado de Libre Comercio de Norteamérica han sido los factores fundamentales de influencia en la decisión de las autoridades fiscales para implementar estrategias de negociación y celebración de "convenios para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta y prevenir la evasión fiscal". La política tributaria de nuestros tiempos atiende a encuadrarse y facilitar mecanismos que sean atractivos para la inversión de capitales extranjeros en nuestro país.

8.- Los aspectos fiscales del Tratado de Libre Comercio se dejan reservados en su mayor parte a los convenios en materia tributaria, dándose incluso preeminencia a estos sobre el convenio comercial. Los tratados tributarios son por lo tanto la reglamentación básica en materia fiscal del TLC.

9.- En el caso de que no existieran tratados tributarios, o dejen de tener vigencia estos, se aplican las reglas fiscales contempladas en el artículo 2103 del TLC.

10.- En las reglas de carácter impositivo del Tratado de Libre Comercio se hace mención a la equidad bajo dos formas: la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa y efectiva; y la no discriminación arbitraria entre las partes. Esta última aspira

al logro de una equidad sustantiva y formal sumamente importante para brindar a los extranjeros el mismo trato que a los nacionales de un país.

Estos dos elementos son parte intrínseca de las condiciones de equidad que se buscan en el intercambio comercial, las que se reflejan a su vez en el ámbito fiscal.

11.- El convenio de comercio libre implicara la necesidad de modificar el orden jurídico normativo sobre el que descansan las relaciones de intercambio económico en nuestro país, y a su vez de éste con el exterior. La liberalización de los mercados se reflejará obligadamente en una liberalización de las normas jurídicas y fiscales que los regulan.

12.- El tratado comercial obliga a la equidad entre nacionales de distintos países por medio de la no discriminación contenida en la regla de trato nacional. Esta forma de equidad se ve apoyada por las disposiciones de los tratados tributarios que prohíben cualquier forma de discriminación a través de impuestos locales o federales.

13.- En México los imperativos constitucionales de proporcionalidad y equidad han sido interpretados de diversas maneras por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, atendiendo siempre a las condiciones imperantes en la época en que se realiza dicha interpretación constitucional.

Coincidimos con la Jurisprudencia de nuestro máximo órgano jurisdiccional que señala que la equidad "radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.". Lo que en última instancia representa el trato de igualdad que todos los contribuyentes de un impuesto deben tener "frente" a las disposiciones del Legislador que fija el tributo y sus modalidades.

14.- La definición de equidad antes señalada nos sirvió de punto de partida para emprender un análisis de las distintas modalidades de causación del impuesto sobre la renta, considerando la legislación fiscal que deben cumplir los residentes en México; los no residentes con fuente de riqueza en nuestro país; los residentes en México con fuente de riqueza en Canadá y los Estados Unidos; los residentes en estos dos últimos países; y por último el trato especial que se concede a través de los convenios en la materia (benéfico para el contribuyente a nuestro juicio).

15.- Los convenios tributarios claramente establecen un marco jurídico diferente al que aprobó el Legislador, por ello coincidimos con la opinión de varios tratadistas que consideran que son instrumentos jurídicos que modifican las leyes fiscales de nuestro país, debiendo en consecuencia ser aprobados por las dos Cámaras del Legislativo: la de Diputados y la de Senadores; y no tan solo por esta última.

16.- La reciprocidad que los convenios tributarios fijan en sus reglas es un mecanismo amplio de ajuste de las asimetrías que existen entre países desarrollados y países subdesarrollados, ya que a pesar de las diferencias macroeconómicas que pudieran existir; desde el punto de vista jurídico los convenios aportan mecanismos y estrategias que benefician a residentes de ambos países.

Lo que no puede cambiarse en los tratados es la condición económica de un país para ser exportador de capitales y la del otro para ser importador de los mismos.

17.- México es un país importador neto de capitales y tecnología, por lo que a pesar de la reciprocidad que brindan los convenios fiscales, es obvio que nuestra condición de país en desarrollo hará que nos situemos más como país de fuente de riqueza que como país de residencia. Esto se hace más palpable si nos comparamos frente a Canadá y Estados Unidos, que serán nuestros socios comerciales en la zona de libre intercambio económico que se pretende formar.

18.- La equidad dentro de las relaciones comerciales, y su correspondiente reflejo en el ámbito tributario, presenta distintas vertientes, mismas que fueron analizadas en este trabajo académico.

De entrada diremos que las condiciones de injusticia fiscal por las exageradas cargas fiscales que representa la doble imposición internacional si son efectivamente solucionadas por medio de este mecanismo bilateral.

19.- De acuerdo con la interpretación constitucional que se hace del termino "equidad", el que las autoridades de Mexico celebren tratados con unos paises y con otros no, creemos que si constituye un signo de inequidad en contra de los residentes en el pais que no pueden disfrutar de los beneficios de algún convenio fiscal por el hecho de desarrollar transacciones con naciones con las que no se ha creído conveniente la firma de los mismos.

20.- Otro aspecto que nos llama la atencion es que si bien en el convenio con Canada se permite la discriminación cuando sea a favor de los residentes "del otro Estado", y en el Convenio con los Estados Unidos esto adquiere matices practicos al exceptuar del pago del Impuesto al Activo a los extranjeros residentes en la nacion de las barras y las estrellas; opinamos que esto si es discriminación en contra de los residentes en Mexico, lo que implicitamente prohíbe nuestra Constitución al exigir al Legislador equidad en las contribuciones.

A nuestro juicio las bondades de solucionar la doble tributación internacional se ven opacadas por la discriminación que favorece a los extranjeros en contra de los mexicanos, situación que atenta contra lo que se prescribe en nuestra Carta Magna.

21.- Por lo que hace a la competitividad del impuesto sobre la renta en nuestra patria, es importante señalar que el estudio comparado de las tasas impositivas entre distintos sistemas fiscales no permite una apreciación correcta de la competitividad de un pais ya que la conformación de las bases (y las casi siempre casuísticas normas

jurídico-fiscales), son distintas para cada nación. Aún así, es conveniente afirmar que México presente tasas del impuesto sobre la renta muy similares a las de Estados Unidos y Canadá.

22.- Los efectos prácticos de los tratados impositivos llevan a concluir que si las tasas fueran más altas en el país de la fuente, si México es el Estado de la residencia, no se pagaría impuesto por los ingresos percibidos en el exterior, dado que el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero produciría este efecto.

Si las tasas fueran más altas en México como Estado de la residencia, si deberá cubrirse la diferencia que resulte entre el impuesto pagado en la fuente (por acreditar) y el que correspondería pagar como residente en nuestra nación.

23.- Los tratados para evitar la doble tributación internacional representan mecanismos informales de armonización fiscal, que para el caso del Convenio con Estados Unidos adquiere formas realmente interesantes por la mención expresa que se hace al Tratado de Libre Comercio, permitiendo que las empresas de Canadá participen de los beneficios que se otorgan en el mismo tratado fiscal.

24.- El gobierno mexicano reconoce expresamente la celebración de los tratados estudiados como una vía para "armonizar los sistemas impositivos entre países", por lo que no estamos alejados de la posibilidad de una evolución hacia etapas más elaboradas de integración económica, y por consiguiente de armonización fiscal más formal.

25.- Otro ejemplo de armonización fiscal incipiente lo encontramos en las disposiciones del convenio tributario con Estados Unidos que permiten el mutuo reconocimiento de las organizaciones no lucrativas de ambos países.

26.- Es importante mencionar la salvaguarda que se fija en el convenio con Estados Unidos para poder restablecer el balance de los beneficios del tratado, cuando por algún acto de las autoridades del otro Estado estos beneficios se ven afectados. La regla permite denunciar el tratado antes del término posible jurídicamente, ofreciendo una salvaguarda en caso de que no se lleve adecuadamente su ejecución.

BIBLIOGRAFIA

B I B L I O G R A F I A .**I. - OBRAS ACADEMICAS Y DOCTRINARIAS:****A) METODOLOGIA BASICA DE LA INVESTIGACION:**

- DORRA, RAUL, y SEBILLA CARLOS, "GUIA DE PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS PARA TECNICAS DE INVESTIGACION", EDITORIAL TRILLAS, MEXICO, 1977.
- LOPEZ RUIZ, MIGUEL, "ELEMENTOS METODOLOGICOS Y ORTOGRAFICOS BASICOS PARA EL PROCESO DE INVESTIGACION", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1987.
- MENDIETA ALATORRE, ANGELES, "METODOS DE INVESTIGACION Y MANUAL ACADEMICO", EDITORIAL PORRUA, S.A., decimotercera edición, MEXICO, 1980.
- RUIZ TORRES, HUMBERTO, y SOBERANES FERNANDEZ, JOSE LUIS, "ELABORACION DE TRABAJOS ESCOLARES Y ORIGINALES DE INVESTIGACION PARA LA EDICION DE LIBROS. GUIA PRACTICA", GRUPO EDITORIAL MIGUEL ANGEL PORRUA, S.A., MEXICO, 1987.

-TABORGA, HUASCAR. "COMO HACER UNA TESIS", ORIJALBO, MEXICO, 1986.

-ZUBIZARRETA, ARMANDO F., "LA AVENTURA DEL TRABAJO INTELCTUAL. COMO ESTUDIAR E INVESTIGAR", FONDO EDUCATIVO INTERAMERICANO, MEXICO, 1986.

B) METODOLOGIA JURIDICA Y DE LAS CIENCIAS SOCIALES:

-BARNES, BARRY. "T.S. KUHN Y LAS CIENCIAS SOCIALES", BREVIARIOS DEL FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, 1986.

-BIELSA, RAFAEL. "LOS CONCEPTOS JURIDICOS Y SU TERMINOLOGIA", EDITORIAL DEPALMA, BUENOS AIRES, 1987.

-DUVERGER, MAURICE. "METODOS DE LAS CIENCIAS SOCIALES", EDITORIAL ARIEL, MEXICO, 1988.

-ELSTER, JON. "TUERCAS Y TORNILLOS. UNA INTRODUCCION A LOS CONCEPTOS BASICOS DE LAS CIENCIAS SOCIALES", CEDICA EDITORIAL, BARCELONA, 1991.

-GIDDENS, ANTHONY. y otros. "LA TEORIA SOCIAL HOY", COEDICION DEL CONSEJO NACIONAL PARA LA CULTURA Y LAS ARTES Y ALIANZA EDITORIAL, MEXICO, 1991.

-HERNANDEZ GIL ANTONIO, "CONCEPTOS JURIDICOS FUNDAMENTALES", ED. ESPASA-CALPE, MADRID, 1988.

-HERNANDEZ GIL, ANTONIO. "METODOLOGIA DE LA CIENCIA DEL DERECHO", ED. ESPASA-CALPE, MADRID, 1988.

- KAUFMANN, FELIX. "METODOLOGIA DE LAS CIENCIAS SOCIALES", FONDO DE CULTURA ECONOMICA , MEXICO, 1986.
- LARA SAENZ, LEONCIO, "PROCESOS DE INVESTIGACION JURIDICA", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1991.
- STONE, JULIUS, "EL DERECHO Y LAS CIENCIAS SOCIALES", BREVIARIOS DEL FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, 1978.
- UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, "ANTOLOGIA DE ESTUDIOS SOBRE LA INVESTIGACION JURIDICA", UNAM, MEXICO, 1978.

C) DERECHO, DERECHO FISCAL, DERECHO ECONOMICO Y DEL COMERCIO EXTERIOR, Y DERECHO INTERNACIONAL (MEXICANO Y DE ESTADOS UNIDOS Y CANADA):

- ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA.A.C., "TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION", INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., MEXICO, 1992.
- AGUIRRE JIMENEZ, MARTHA, "HACIA UN CONTROL ADMINISTRATIVO EN EL AMBITO TRIBUTARIO DE LA INVERSION EXTRANJERA DIRECTA", EDICIONES DEL INCTITUTO NACIONAL DE ADMINISTRACION PUBLICA, MEXICO, 1984, 1ª EDICION.
- ARCE, ALBERTO G., "DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO", ED. UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, GUADALAJARA, MEXICO, 1990.

- BETTINGER BARRIOS, HERBERT. "LA DOBLE TRIBUTACION (CASO MEXICO)", EN "PERSPECTIVAS ACTUALES DEL DERECHO. ENSAYOS JURIDICOS EN TIEMPOS DE CAMBIO", VICTOR BLANCO Y GONZALO PLATERO, COMPILADORES. INSTITUTO TECNOLOGICO AUTONOMO DE MEXICO, MEXICO, 1991.
- BHULER, OTTMAR. "PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO", EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO, MADRID, 1968.
- BIELSA, RAFAEL. "COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO Y FISCAL", TOMO III DERECHO FISCAL, EDITORIAL DEPALMA, BUENOS AIRES, 1952.
- BLACK, HENRY C., "BLACK'S LAW DICTIONARY" WITH PRONUNCIATIONS, WEST PUBLISHING CO., ST. PAUL, MINNESOTA, E.U., 6th EDITION, 6th REPRINTING, 1992.
- BORRAS, ALESGIA. "LA DOBLE IMPOSICION: PROBLEMAS JURIDICOS-INTERNACIONALES", FABRICA NACIONAL DE MONEDA Y TIMBRE, MADRID, 1974.
- BRESNAN, BILL. "BILL BRESNAN SPEAKS ON TAX PLANNING UNDER THE NEW TAX LAW", PRENTICE HALL, NEW JERSEY, U.S.A., 1988.
- CAERA YEARRA, JOSE. "MEXICO EN EL DERECHO CONVENCIONAL", TOMOS I y II, MEXICO, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, 1ª EDICION, 1969.
- CALLE SAIZ, RICARDO. "HACIA CONVENIOS MULTILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL", EN "ESTUDIOS DE

DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL", INSTITUTO DE ESTUDIOS
FISCALES, MADRID, 1979.

- CALVO LANGARICA, CESAR, "ESTUDIO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS",
EDITORIAL PAC, MEXICO, 21ª EDICION, 1991.
- CAMARA NACIONAL DE COMERCIO DE MONTERREY, "LA FALTA DE
COMPETITIVIDAD DE LOS MICROEMPRESARIOS MEXICANOS EN EL AMBITO
FISCAL CON MOTIVO DEL TRATADO TRILATERAL DE LIBRE COMERCIO",
TRABAJO SIN EDITAR, MEXICO, ABRIL DE 1992.
- CARBALLO BALVANERA, LUIS, "MARCO CONSTITUCIONAL DE LOS
TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL", UNIVERSIDAD DE
GUADALAJARA, MEXICO, 1992.
- CARPIZO, JORGE, y MADRAZO, JORGE, "DERECHO CONSTITUCIONAL",
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1991.
- CARRASCO IRIARTE, HUGO, "MANDATOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA
TRIBUTARIA", ED. THEMIS, MEXICO, D.F., 1987.
- CARRILLO CAREAGA, LUZ DEL CARMEN, "REGIMEN FISCAL COMPARADO
ENTRE MEXICO Y ESTADOS UNIDOS", INSTITUTO DE ESPECIALIZACION
PARA EJECUTIVOS, A.C., TRABAJO SIN EDITAR, MEXICO, ENERO DE
1992.
- CCH TAX LAW EDITORS, "UNITED STATES MASTER TAX GUIDE, 1993
EDITION", COMMERCE CLEARING HOUSE, INC., CHICAGO, 76th
EDITION, 1992.
- CCH CANADIAN LIMITED, "1993 CANADIAN MASTER TAX GUIDE",
COMMERCE CLEARING HOUSE CANADIAN LIMITED, ONTARIO CANADA, 48
th EDITION, 1993.
- COORDINACION EMPRESARIAL PARA EL ACUERDO DE LIBRE COMERCIO
ENTRE MEXICO - ESTADOS UNIDOS - CANADA (CGECE), "ANALISIS

COMPARATIVO DEL REGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO, ESTADOS UNIDOS DE AMERICA Y CANADA". TRABAJO SIN EDITAR, MEXICO, FEBRERO DE 1992.

- COMPAN GONZALEZ, MARIA DEL CARMEN Y OTROS, "DERECHO FISCAL", EN LA OBRA "EL DERECHO EN MEXICO, UNA VISION DE CONJUNTO", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1991.
- CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO, "CIENCIA FINANCIERA Y DERECHO TRIBUTARIO", COLECCION DE ESTUDIOS JURIDICOS, TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, MEXICO, 1990.
- CHAFQY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ, "PROBLEMAS DERIVADOS DE LA MULTIPLE IMPOSICION INTERESTATAL E INTERNACIONAL", UNAM, MEXICO, 1972.
- DE LA CUEVA, ARTURO, "JUSTICIA, DERECHO Y TRIBUTACION", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1989.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, "EVOLUCION DE LOS CONCEPTOS DE RENTA Y DE GANANCIAS DE CAPITAL EN LA DOCTRINA Y EN LA LEGISLACION MEXICANA DURANTE EL PERIODO DE 1921-1980", TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, COLECCION DE ESTUDIOS JURIDICOS, VOLUMEN V, MEXICO, 1ª EDICION, 1983.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1986.
- DE OLLGOUI, JUAN JOSE, "IMPLICACIONES JURIDICAS DE LA APERTURA COMERCIAL", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1991.

- DE PINA, RAFAEL y DE PINA VARA, RAFAEL, "DICCIONARIO DE DERECHO", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 16ª EDICION, 1989.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO, "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1986.
- FRENKEL, JACOB A., RAZIN, ASSAF, and SADKA EFRAIM, "INTERNATIONAL TAXATION IN AN INTEGRATED WORLD", THE MIT PRESS, CAMBRIDGE, MASSACHUSETTS, 1ª EDICION, 1991.
- GARCIA BELSUNCE, HORACIO A., "TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO", EDITORIAL ABELEDO PERROT, BUENOS AIRES, 1982.
- GIULIANI PONROUGE, CARLOS M., y NAVARRINE, SUSANA C., "IMPUESTO A LA RENTA, EDITORIAL DEPALMA, BUENOS AIRES, 1ª EDICION, 1973.
- GNAZZO, EDISON, KRAUZE, MICHAEL y OTROS AUTORES, "NEGOCIACION DE TRATADOS TRIBUTARIOS", EDICION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, MEXICO, 1981.
- GUERRERO LARA, EZEQUIEL Y CORTINA G. QUIJANO, AURORA, COMPILADORES, "LA INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION EN MATERIA DE IMPUESTOS 1917-1985", COEDICION DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION Y LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1989.
- JARACH, DINO, "EL HECHO IMPONIBLE, TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO", EDITORIAL ABELEDO PERROT, BUENOS AIRES, 1982.

- JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO, "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, PARTE SUSTANTIVA", EDITORIAL ECASA, MEXICO, 1983.
- JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO, "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO", EDITORIAL ECASA, 3ª EDICION 1ª REIMPRESION, MEXICO, 1991.
- MANCERA, S.C., "SISTEMAS IMPOSITIVOS CANADA, ESTADOS UNIDOS, MEXICO, ESTUDIO COMPARATIVO", EDICION DEL MISMO DESPACHO, MAYO DE 1992.
- MARTIN, JOSE MARIA, y RODRIGUEZ USE, GUILLERMO F., "DERECHO TRIBUTARIO GENERAL", ED. DEPALMA, BUENOS AIRES, 1986.
- MUSGRAVE A., RICHARD, y MUSGRAVE B., PEGGY, "HACIENDA PUBLICA TEORICA Y APLICADA", Mc GRAW HILL, 5ª EDICION, MADRID, 1992.
- NOVOA MONREAL, EDUARDO, "INSTRUMENTOS JURIDICOS PARA UNA POLITICA ECONOMICA AVANZADA", EDICIONES DEPALMA, BUENOS AIRES, 1987.
- ORREGO VICUNA, FRANCISCO, "DERECHO ECONOMICO INTERNACIONAL", DOS TOMOS: I. AMERICA LATINA Y LA CLAUSULA DE LA NACION MAS FAVORECIDA; II. LAS NUEVAS ESTRUCTURAS DEL COMERCIO INTERNACIONAL, MEXICO, 1ª EDICION, 1974.
- OSORRIO CORRES, FRANCISCO JAVIER, "ASPECTOS JURIDICOS DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA EN MEXICO", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1992.
- PALACIOS TREVINO, JORGE, "TRATADOS: LEGISLACION Y PRACTICA EN MEXICO", SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES, MEXICO, 1986.

- PERULLES BASSAS, JUAN JOSE, "MANUAL DE DERECHO FISCAL. (PARTE GENERAL)", LIBRERIA BOSCH, BARCELONA, 1961.
- RAZIN, ASSAF and SLEMRUD, JOEL, "TAXATION IN THE GLOBAL ECONOMY", NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, THE UNIVERSITY OF CHICAGO PRESS, CHICAGO, 1st EDITION, PAPERBARCK, 1992.
- RIOFRIO VILLAGOMEZ, EDUARDO, "LA DOBLE TRIBUTACION Y SUS PROBLEMAS", SECRETARIA GENERAL DE LA UNDECIMA CONFERENCIA INTERAMERICANA, ED. LA UNION CATOLICA, QUITO ECUADOR, 1960.
- SEARA VAZQUEZ, MODESTO, "DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1983.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, "EL EXTRANJERO ANTE EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO (VERSION ESPANOL)", EDICION DE LA PROPIA SECRETARIA, MEXICO, EDICION 1984.
- SEFULVELA, CESAR, "DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1984.
- TENA RAMIREZ, FELIPE, "DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1983.
- TRON, MANUEL, "REGIMEN FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN MEXICO", EDITORIAL THEMIS, MEXICO, 1990.
- UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, "INTEGRACION ECONOMICA Y TRIBUTACION", MEMORIA DEL COLOQUIO QUE CON DICHO TEMA ORGANIZO LA UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA EN SEPTIEMBRE DE 1991. UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, MEXICO, 1992.

- UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA, "PANORAMA JURIDICO DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO II", MEMORIAS, UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA, 1ª EDICION, MEXICO, 1993.
- UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, "LA INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA", CUATRO TOMOS, UNAM, MEXICO, 1985-1986.
- UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, "CUARTO SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO", MEMORIA DEL SEMINARIO, UNAM, MEXICO, 1986.
- URSUA-COCKE, EUGENIO, "ELEMENTOS DEL SISTEMA JURIDICO ANGLOSAJÓN", EDITORIAL PORRUA, S.A., 1ª EDICION, MEXICO, 1984.
- VALDEZ COSTA, RAMON, "ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL", IMPRENTA ROSGAL, MONTEVIDEO, 1978.
- WITKER, JORGE, "DERECHO DEL COMERCIO INTERNACIONAL", EDITORIAL UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, GUADALAJARA, MEXICO, 1981.
- WITKER, JOSE, "DERECHO ECONOMICO", COLECCION TEXTOS JURIDICOS UNIVERSITARIOS, EDITORIAL HARLA, MEXICO, 1989.
- WITKER, JORGE, "CURSO DE DERECHO ECONOMICO", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1987.
- WITKER, JORGE, "CODIGOS DE CONDUCTA INTERNACIONAL SUSCRITOS POR MEXICO ANTE EL GATT", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1988.

-WITKER, JORGE, y JARAMILLO, GERARDO, "EL REGIMEN JURIDICO DEL COMERCIO EXTERIOR DE MEXICO. DEL GATT AL TRATADO TRILATERAL.", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1991.

-WITKER, JORGE, COORDINADOR, "LEGAL ASPECTS OF THE FREE TRADE AGREEMENT", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1992.

D) ECONOMIA, COMERCIO EXTERIOR, FINANZAS PUBLICAS, INTEGRACION ECONOMICA; Y RELACIONES ECONOMICAS Y POLITICAS INTERNACIONALES:

-ALVAREZ ARGUELLES, ROBERTO, "LA NEGOCIACION DE MEXICO EN EL GATT", INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., 1ª REIMPRESION, MEXICO, 1969.

-ANDIC, S. y TEITEL, S. (SELECCION), "INTEGRACION ECONOMICA", FONDO DE CULTURA ECONOMICA, LECTURAS DEL TRIMESTRE ECONOMICO MEXICO, 1ª EDICION, 1977.

-ANTIA, FERNANDO; QUIJANO, JOSE MANUEL, y SANCHEZ, HILDA, "FINANZAS, DESARROLLO ECONOMICO Y PENETRACION EXTRANJERA", UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA, MEXICO, 1ª EDICION, 1969.

-ASSAEL, HECTOR (SELECCION), "ENSAYOS DE POLITICA FISCAL", FONDO DE CULTURA ECONOMICA, LECTURAS DEL TRIMESTRE ECONOMICO, MEXICO, 2ª REIMPRESION DE LA 1ª EDICION, 1985.

- BALASSA, BELA. "FUTURO COMERCIAL DE LOS PAISES EN DESARROLLO", FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, 1976.
- BALASSA, BELA. "TEORIA DE LA INTEGRACION ECONOMICA", Ed. UNION TIPOGRAFICA EDITORIAL HISPANO-AMERICANA, MEXICO, 1980.
- CABALLERO URDIALES, EMILIO. "EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO MEXICO-ESTADOS UNIDOS-CANADA". VOLUMEN I, INFORME PARA LA COMISION DE COMERCIO DE LA CAMARA DE DIPUTADOS, UNAM, MEXICO, 1991.
- CONTREPAS AGUIRRE, FELIX. "MANUAL DE COMERCIO INTERNACIONAL", UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA, PUEBLA, MEXICO, 1985.
- DIAZ MUELLER, LUIS. "EL CELA Y LAS EMPRESAS MULTINACIONALES LATINOAMERICANAS EN EL MARCO DEL DESARROLLO REGIONAL", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1981.
- GOBIERNO DE MEXICO. "AFERTURA COMERCIAL Y MODERNIZACION INDUSTRIAL", CUADERNOS DE RENOVACION NACIONAL, TOMO X, FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO, 1988.
- GUERRA BORGES, ALFREDO. "LA INTEGRACION DE AMERICA LATINA Y EL CARIBE", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1991.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA GEOGRAFIA E INFORMATICA. "AGENDA ESTADISTICA, ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EDICION 1992", INEGI, AGUASCALIENTES, MEXICO, 1992.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA GEOGRAFIA E INFORMATICA. PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL DESARROLLO. "EL ABC

DE LAS CUENTAS NACIONALES", EDICION DEL PROPIO INSTITUTO, 2ª REIMPRESION DE LA 2ª EDICION, AGUASCALIENTES, MEXICO, 1990.

- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA GEOGRAFIA E INFORMATICA, "SISTEMA DE CUENTAS NACIONALES DE MEXICO, CALCULO PRELIMINAR 1991", EDICION DEL PROPIO INSTITUTO, 1ª EDICION, AGUASCALIENTES, MEXICO, 1992.
- ORNELAS BERNAL, RAUL, "INVERSION EXTRANJERA DIRECTA Y REESTRUCTURACION INDUSTRIAL, MEXICO 1983-1988", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1991.
- RAMIREZ LOPEZ, BERENICE, "LAS RELACIONES ECONOMICAS DE MEXICO CON AMERICA LATINA 1970-1990", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1991.
- RETCHKIMAN K., BENJAMIN, "ASPECTOS ESTRUCTURALES DE LA ECONOMIA PUBLICA", UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, TEXTOS UNIVERSITARIOS, MEXICO, 1ª EDICION, 1975.
- RETCHKIMAN K., BENJAMIN, "TEORIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS", DOS TOMOS, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1987.
- REY ROMAY, BENITO, coordinador, LA INTEGRACION COMERCIAL DE MEXICO A ESTADOS UNIDOS Y CANADA, ¿ALTERNATIVA O DESTINO?», COEDICION SIGLO XXI EDITORES Y UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, MEXICO, 1992.
- RIBERA, ALFONS, "EL MERCADO COMUN", EDITORIAL ALHAMBRA, MADRID, 1986.

- SEARA VAZQUEZ, MODESTO, "POLITICA EXTERIOR DE MEXICO", EDITORIAL HARLA, MEXICO, 1983.
- SECRETARIA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL, "MEXICO'S INTERNATIONAL TRADE RELATIONS: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES", SECOFI, MEXICO, 1990.
- SECRETARIA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL, "TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE", DOS TOMOS, EDICION DE LA MISMA SECRETARIA, TALLERES GRAFICOS DE LA NACION, MEXICO, S/F.
- SENADO DE LA REPUBLICA, "EL COMERCIO DE MEXICO CON EL MUNDO: ¿HACIA DONDE SE DIRIGE?", SENADO DE LA REPUBLICA, LIV LEGISLATURA, MEXICO, 1990.
- SENADO DE LA REPUBLICA, "QUE ES Y QUE SE ESPERA DE UN TRATADO DE LIBRE COMERCIO, MEMORIA DE LAS AUDIENCIAS PUBLICAS", SENADO DE LA REPUBLICA, LIV LEGISLATURA, MEXICO, 1991.
- SERRA FUCHE, JAIME, "CONCLUSION DE LA NEGOCIACION DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE MEXICO, CANADA Y ESTADOS UNIDOS", SECRETARIA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL, MEXICO, 1992.
- TAMAMES, RAMON, "INTRODUCCION A LA ECONOMIA INTERNACIONAL", EDICIONES ORBIS, S.A., BARCELONA, 1985.
- TAMAMES, RAMON, "ESTRUCTURA ECONOMICA INTERNACIONAL", COEDICION CONSEJO NACIONAL DE LA CULTURA Y LAS ARTES Y ALIANZA EDITORIAL, MEXICO, 1991.

-TORRES GAYTAN, RICARDO, "TEORIA DEL COMERCIO INTERNACIONAL",
SIGLO XXI EDITORES, MEXICO, 10ª EDICION, 1981.

-WICKHAM, SYLVAIN, "LA ECONOMIA MUNDIAL", EDITORIAL GRIJALBO,
MEXICO, 1ª EDICION, 1986.

**E) PUBLICACIONES DEL MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES
DEL CANADA, Y DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL
GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS:**

-DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "YOUR
FEDERAL INCOME TAX, TAX GUIDE FOR INDIVIDUALS", PUBLICATION
17, VIRGINIA, USA, 1991.

-DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE,
"FOREIGN TAX CREDIT FOR INDIVIDUALS", PUBLICATION 514,
VIRGINIA, USA, 1991.

-DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE,
"WITHHOLDING OF TAX-ON NON RESIDENT ALIENS AND FOREIGN
CORPORATIONS", PUBLICATION 515, VIRGINIA, USA, 1992.

-DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "U.S.
TAX GUIDE FOR ALIENS", PUBLICATION 519, VIRGINIA, USA, 1991.

-DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "TAX
INFORMATION ON PARTNERSHIPS", PUBLICATION 541, VIRGINIA, USA,
1991.

- DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "TAX INFORMATION ON CORPORATIONS", PUBLICATION 542, VIRGINIA, USA, 1991.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "HIGHLIGHTS OF 1991 TAX CHANGES", PUBLICATION 553, VIRGINIA, 1992.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "TAX INFORMATION ON S CORPORATIONS", PUBLICATION 589, VIRGINIA, 1991.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "INFORMATION ON THE UNITED STATES-CANADA INCOME TAX TREATY", PUBLICATION 597, VIRGINIA, USA, 1986.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "CERTIFICATION FOR REDUCED TAX RATES IN TAX TREATY COUNTRIES", PUBLICATION 696, VIRGINIA, USA, 1988.
- DEPARTMENT OF THE TREASURY, INTERNAL REVENUE SERVICE, "UNITED STATES TAX TREATIES", PUBLICATION 901, VIRGINIA, USA, 1987.
- MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES, CANADA, "EL SISTEMA LEGAL EN CANADA", OTTAWA, 1984.
- MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES, "EL SISTEMA IMPOSITIVO EN CANADA", OTTAWA, 1984.

II.- LEYES Y DISPOSICIONES JURIDICAS:

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- CONSTITUCION DEL CANADA. (LEYES CONSTITUCIONALES).
- CONSTITUCION DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE MEXICO.
- CANADIAN INCOME TAX ACT WITH REGULATIONS.
- DECRETO POR EL QUE SE PROMULGA LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS, HECHA EN VIENA EL 23 DE MAYO DE 1969.
- DECRETO PROMULGATORIO DEL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION EN MATERIA TRIBUTARIA.
- DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA.
- DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- PROTOCOLO DE ADHESION DE MEXICO AL ACUERDO GENERAL SOBRE TARIFAS Y COMERCIO (GATT).
- CODIGOS DE CONDUCTA EN MATERIA DE COMERCIO INTERNACIONAL DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES Y COMERCIO (GATT).

- CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- EXPOSICION DE MOTIVOS A LA INICIATIVA DE LEY QUE ARMONIZA DIVERSAS DISPOSICIONES CON EL ACUERDO GENERAL DE ARANCELES Y COMERCIO, LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PARA SIMPLIFICACION FISCAL.
- LEY QUE ARMONIZA DIVERSAS DISPOSICIONES CON EL ACUERDO GENERAL DE ARANCELES Y COMERCIO, LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PARA SIMPLIFICACION FISCAL.

III. PUBLICACIONES PERIODICAS:

- DIVERSAS NOTAS DE PRENSA DE LOS DIARIOS LA JORNADA, EXCELSIOR, EL UNIVERSAL, Y EL FINANCIERO, DE DISTINTAS FECHAS, RELACIONADAS CON EL TEMA.
- REVISTA "CONTADURIA PUBLICA", EDITADA POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., FEDERACION DE COLEGIOS DE PROFESIONISTAS, NUMEROS 233 Y 234 CORRESPONDIENTES A ENERO Y FEBRERO DE 1992.
- REVISTA DE ACTUALIZACION EMPRESARIAL "BANCA Y COMERCIO", NUMERO 3, AGOSTO-OCTUBRE DE 1992.
- REVISTA DIFUSION FISCAL, NUMERO 6 DEL AÑO DE 1974: VALDES COSTA, RAMON, "REGIMEN IMPOSITIVO DE LAS RENTAS DERIVADAS DE

INVERSIONES DE CAPITAL EN EL MODELO DE TRATADO DEL FACTO ANDINO".

- REVISTA "EXAMEN DE LA SITUACION ECONOMICA DE MEXICO", DISTINTOS NUMEROS, EDITADA MENSUALMENTE POR BANAMEX.
- REVISTA CRISOL, HECHOS E IDEAS POLITICAS, No.1, OCTUBRE-NOVIEMBRE DE 1991.
- REVISTA MOTIVOS, SEMANARIO DE LA SOCIEDAD DEMOCRATICA, No.56, AGOSTO 17 DE 1992.
- REVISTA QUORUM, PUBLICACION MENSUAL DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES LEGISLATIVAS DE LA CAMARA DE DIPUTADOS, VARIOS NUMEROS DE LOS AÑOS 1991, 1992 Y 1993.
- REVISTA RELACIONES INTERNACIONALES, NUMERO 48, MAYO-AGOSTO DE 1990.
- REVISTA "TRIMESTRE FISCAL", AÑO 12, NUMERO 37, JUNIO DE 1991, GUADALAJARA, JALISCO, PUBLICADA POR EL INDETEC, MEXICO.
- REVISTA "TRIMESTRE FISCAL", AÑO 14, NUMERO 41, ENERO-MARZO DE 1993, GUADALAJARA, JALISCO, PUBLICADA POR EL INDETEC, MEXICO.

A T E N T A M E N T E

JOSE LUIS CASTELLANOS GONZALEZ