



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN



METODOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICION SOBRE LA RENTA

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

RAQUEL PATINO NERI

ASESOR:

C.P. JOSE FRANCISCO ASTORGA Y CARREON

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1995

FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
- DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLÁN



DEPARTAMENTO DE
EXÁMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLÁN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.G. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"Métodos Internacionales para evitar la Doble Imposición
Sobre la Renta".

que presenta la pasante: Raquel Patiño Nerl
con número de cuenta: 8613314-2 para obtener el TITULO de:
Licenciada en Contaduría.

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 23 de Noviembre de 1994

PRESIDENTE	C.P. Pedro Acevedo Romero	
VOCAL	L.C. Ma. de la Luz Ramos Espinosa	
SECRETARIO	C.P. José Francisco Astorga y Carcedo	
PRIMER SUPLENTE	L.C. Francisco Alcántara Salinas	
SEGUNDO SUPLENTE	L.C. Mario López	

AGRADECIMIENTOS

Sería imposible incluir en estas páginas el nombre de todas las personas que me acompañaron e instruyeron desde los primeros años de escuela hasta la fecha. Agradezco a todos ellos, amigos y profesores; el que formaran parte de mi crecimiento profesional; y de manera especial, agradezco a quienes con sus palabras de aliento, con su asesoría profesional o con su apoyo técnico contribuyeron en el desarrollo y culminación de esta tesis:

***A DIOS, porque durante toda mi vida
la fe depositada en tí, me ha impulsado
a seguir adelante.***

***A la UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO,
por brindarme la oportunidad de cursar una carrera profesional,
razón que me motivó a enaltecer su nombre en mi desempeño
como profesionista.***

***A la FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTTLAN,
y a sus profesores, por abrir las puertas de sus aulas para
transmitirme sus conocimientos y experiencias acumuladas a
lo largo de su actividad profesional.***

**AI LICENCIADO FRANCISCO ASTORGA Y CARREON,
por brindarme su invaluable asesoría e impulsarme a ser
cada día mejor profesionalista.**

**A los profesores miembros del jurado de esta tesis,
con todo respeto:**

**-LIC. PEDRO ACEVEDO
-LIC. LUZ MARIA RAMOS ESPINOSA
-LIC. FRANCISCO ALCANTARA
-LIC. MARIO LOPEZ**

**AI LICENCIADO FERNANDO LUGO CESAR,
por facilitarme desinteresadamente los medios técnicos
para redactar este trabajo.**

A mi madre GRACIELA NERI, quien ha dado todo su amor, dedicación y aliento para verme crecer y lograr con éxito mis metas. Tu amor y cuidados han sido la clave más importante en mi desarrollo profesional. Tu guía y tu apoyo han sido fundamentales en el logro de mis metas. Gracias "Mamá" por estar conmigo en todos los momentos de mi vida.

A mi padre ALEJANDRO PATIÑO, por formar parte de mis primeras enseñanzas, y por contribuir en la edificación de este presente que se guía con el ejemplo de tu esfuerzo para concluir una carrera profesional.

A mis hermanos, ALEJANDRA y ALFREDO, porque hemos compartido una vida juntos y el amor que nos hizo hermanos estará presente todo nuestro tiempo. Deseo que esta tesis sirva a ambos como ejemplo para vivir siempre con ánimo de superación.

A mi abuelita "TOLLA" y a mi tía IRMA, por el tiempo y el amor que siempre me han brindado, mismos que han representado un gran soporte y un valioso aliciente durante toda mi vida.

A mi mejor amigo DANIEL JACOME CESAR, por regalarme tu tiempo, tu paciencia y tu cariño constantes durante el desarrollo de esta tesis. Gracias por ser una de las personas más valiosas en mi vida.

"GRACIAS"

INDICE

TEMA	PAG.
OBJETIVOS	3
HIPOTESIS	4
INTRODUCCION	5
CAPITULO 1. ANTECEDENTES	7
1.1. Definición de Doble Imposición.	7
1.2. Elementos que conforman la Doble Imposición.	8
1.3. Doble Imposición Interna y Doble Imposición Internacional.	14
1.4. Esfuerzos para eliminar la Doble Imposición Internacional.	18
1.5. Tratados tributarios en México	22
CAPITULO 2. DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA A NIVEL INTERNACIONAL.	29
2.1. Consideraciones Generales.	29
2.2. Causas de la Doble Imposición Internacional.	30
2.2.1. Intercambio Comercial.	30
2.2.2. Aspectos Jurídicos.	31
2.2.3. Criterios Impositivos.	32
2.3. Consecuencias de la Doble Imposición Internacional.	36
2.3.1. Discrepancia en la Carga Fiscal.	36
2.3.2. Evasión Fiscal Internacional.	36
2.3.3. Freno al Desarrollo Económico.	40
CAPITULO 3. MEDIDAS TENDIENTES A EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA.	44
3.1. Consideraciones Generales.	44
3.2. Medidas Unilaterales.	46
3.2.1. Definición y Objetivo.	46
3.2.2. Acreditamiento en Estados Unidos del Impuesto Sobre la Renta retenido en México.	51
3.2.3. Acreditamiento en México del Impuesto Sobre la Renta retenido en el Extranjero.	56

3.3. Medidas Bilaterales.	68
3.3.1. Definición y Objetivo.	68
3.3.2. Legalidad y estructura de los Convenios Bilaterales celebrados para evitar la doble imposición.	68
3.3.3. Negociación de Convenios Tributarios.	77
3.3.4. Principales Modelos de Tratados Tributarios.	78
3.3.5. Métodos establecidos en los Tratados Tributarios para evitar la Doble Imposición Sobre la Renta.	80
3.3.6. Eliminación de la Doble Imposición según los Convenios celebrados entre México y Norteamérica (México, Canadá, U.S.A.).	83
3.3.7. Eliminación de la Doble Imposición según los Convenios celebrados entre México y Europa (México, Alemania, Francia, Suecia).	90
3.3.8. Universalidad de los Tratados Tributarios.	98
 CAPITULO 4. CASOS PRACTICOS.	 100
 CONCLUSIONES.	 106
REFERENCIA CRONOLOGICA DE PUBLICACION DE CONVENIOS IMPOSITIVOS CELEBRADOS ENTRE MEXICO Y OTRAS NACIONES.	110
BIBLIOGRAFIA GENERAL.	111
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.	115
 ANEXOS	
I. Comparación entre el Modelo de Convenio de U.S.A. y el Modelo O.C.D.E. para evitar la doble imposición.	

INTRODUCCION

La presente tesis está dirigida a los contribuyentes que residen en México y que efectúan operaciones mercantiles con un país extranjero, con el propósito fundamental de dar a conocer las diferentes alternativas que existen en nuestra legislación tributaria para eliminar el problema que se presenta cuando, por dichas transacciones internacionales, se genera una doble aplicación de impuestos.

En la práctica común, esta doble aplicación de impuestos se conoce como doble imposición internacional, y surge cuando un ingreso que ha sido gravado una vez en el país en que se obtuvo, se grava por segunda ocasión en el país en que reside el contribuyente.

La doble imposición se puede estudiar desde el punto de vista de su aplicación interna en los países de estructura federal, como resultado de la falta de limitación de los poderes impositivos de la Federación en relación con los Estados y los Municipios que conforman al país respectivo; o bien, su estudio puede enfocarse desde el punto de vista de la doble aplicación impositiva a nivel internacional como resultado del intercambio comercial que se produce entre las diversas naciones.

En esta tesis se aborda el segundo aspecto del tema mencionado es decir, el problema de la doble imposición internacional, mismo que generalmente repercute en la aplicación del impuesto sobre la renta, y que afecta al desarrollo económico de las naciones. Su impacto aumenta en la medida en que se expanden las relaciones mercantiles y fiscales de los diversos Estados Soberanos.

Como podemos apreciar, el estudio de este tema es una cuestión de actualidad y de notable interés. A través de su desarrollo se pretende comprobar que la falta de información con respecto a los métodos que permiten evitar la doble imposición sobre la renta, origina inseguridad jurídica en los contribuyentes al mismo tiempo que inhibe las operaciones de inversión y frena el desarrollo económico de los países en que se presenta.

De acuerdo con el propósito señalado, la investigación se divide en cuatro capítulos.

El primer capítulo expone los principales aspectos que se relacionan con la actividad impositiva de los Estados, se define el término de "Doble Imposición Internacional", y se hace referencia al desarrollo histórico de los esfuerzos encaminados a eliminar el problema en estudio.

En el segundo capítulo se abordan las causas que generan doble tributación, tales como la expansión mercantil y la facultad de las naciones para emplear diversos criterios de imposición sobre sus ciudadanos. Posteriormente, en este mismo capítulo se analizan los efectos que origina el fenómeno citado. Dicho análisis se lleva a cabo desde el ángulo económico de los Estados afectados, ya que cuando el contribuyente recibe una excesiva carga fiscal sobre las utilidades obtenidas por operaciones internacionales, tiende a evadir o a eludir al fisco, hecho que disminuye la percepción de ingresos para el Estado por concepto de recaudación. Al mismo tiempo, este problema pone en riesgo la costeabilidad de los negocios, por lo cual el inversionista que se encuentre en dicha situación deberá elegir entre soportar un injusto impacto fiscal, o retirar su capital para invertirlo en actividades que resulten quizá menos productivas pero que le brinden mayor seguridad jurídica, inclusive obligándolo a desistir de la operación e invertir en otro país.

En el tercer capítulo se presentan diversas alternativas que permiten atenuar y en muchos casos eliminar la aplicación adicional de impuestos a que nos hemos referido; soluciones que según su aplicación, pueden dividirse en medidas de carácter unilateral (adoptadas voluntariamente en la legislación interna de los países), o medidas de índole bilateral (incluidas en los Convenios que celebran los Estados, para resolver posibles conflictos fiscales de común acuerdo).

Por último, en el capítulo final se introducen diversos casos prácticos que ilustran la aplicación de las normas tributarias que existentes en México, y por las cuales es posible acreditar el impuesto cubierto en un país extranjero, evitando con ello una doble tributación.

OBJETIVOS:

**DAR A CONOCER LAS MEDIDAS QUE EXISTEN EN NUESTRO PAIS
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA, EN BENEFICIO
DE LOS CONTRIBUYENTES QUE EFECTUAN OPERACIONES
COMERCIALES CON EL EXTRANJERO.**

**RECONOCER LAS CAUSAS Y LOS EFECTOS DE LA DOBLE
IMPOSICION, EN RELACION CON EL DESARROLLO ECONOMICO DE
LA NACION.**

HIPOTESIS:

**AL DIFUNDIR LAS NORMAS JURIDICAS QUE EXISTEN EN MEXICO
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA, LOS
CONTRIBUYENTES NACIONALES Y EXTRANJEROS, SE
ENCONTRARAN EN MEJORES CONDICIONES PARA INVERTIR Y
FOMENTAR CON ELLO EL DESARROLLO ECONOMICO DEL PAIS.**

CAPITULO 1

ANTECEDENTES.

1.1. DEFINICION DE DOBLE IMPOSICION.

El fenómeno de la Doble Imposición deriva de la facultad que posee todo Estado Soberano para imponer contribuciones a cargo de los sujetos que desempeñan actividades económicas dentro de su territorio. No solamente el Estado tiene facultad impositiva sobre los contribuyentes, ya que ésta puede ser ejercida por otras entidades federativas o municipios de acuerdo a las disposiciones constitucionales que cada país establezca.

En la práctica común suelen confundirse los términos Múltiple Tributación y Doble Imposición. El fenómeno de la múltiple tributación se identifica por la afectación de más de un tributo sobre una misma materia imponible, este hecho adquiere cierta peculiaridad cuando se trata del impuesto, por ello se le reconoce comúnmente como múltiple imposición. Un claro ejemplo de este fenómeno lo observamos cuando una renta se grava con motivo de su percepción y posteriormente se vuelve a gravar al momento de su empleo, tal es el caso de un individuo al que se le aplica un impuesto sobre la renta por sus ingresos y después se le asignan otros impuestos sobre el consumo de los bienes o servicios adquiridos con una parte de esos mismos ingresos.

Por su parte, el problema de la doble imposición es también un caso de múltiple imposición pero en sentido restringido, y resulta de aplicar dos o más impuestos similares sobre una misma materia y sobre un mismo contribuyente. Algunos autores acostumbran identificar este fenómeno bajo el término de Doble Tributación aunque se refiere a la aplicación del impuesto y no precisamente a cualquier otro tributo o contribución. En la actualidad diversos especialistas abordan el tema de la doble imposición y en sus tratados exponen las siguientes definiciones del problema:

La doble imposición se entiende como : "Efecto de gravar impositivamente por dos o más disposiciones o autoridades fiscales un mismo objeto de tributación."¹

El Licenciado Rafael Robles Díaz señala que la doble imposición es "...en su más simple significado el reiterado gravámen sobre la misma persona o el mismo acto o hecho."² Lo que indica la "...presencia de dos o más impuestos sobre una misma situación."³

El maestro Ernesto Flores Zavala considera 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."⁴

De acuerdo a las definiciones anteriores, se resume que la doble imposición es un problema que se presenta cuando dos o más entidades con facultad para fijar impuestos, gravan a un mismo contribuyente por sobre una misma materia imponible. Dicho problema surge principalmente por la falta de una armonización tributaria que delimite los campos impositivos de las diferentes autoridades en materia fiscal.

1.2. ELEMENTOS QUE CONFORMAN LA DOBLE IMPOSICION.

El fenómeno de la doble imposición requiere la convergencia de dos o más autoridades fiscales con facultad para exigir el pago de un impuesto por parte de sus habitantes. Dicha facultad se fundamenta en el poder tributario que cada Estado posee y que se le asigna a través de la Constitución Política que rige sus actividades. Este mismo poder se le puede atribuir a las entidades federativas y a los municipios que constituyen dicho Estado. El Estado es una organización jurídico político creada por la sociedad con poder soberano y coactivo suficiente para imponer unilateralmente sus decisiones y realizar sus objetivos dentro del marco legal en el que se desarrolla. Esta organización requiere de la satisfacción de necesidades colectivas y de recursos materiales que únicamente los propios individuos que la conforman le pueden proporcionar. La obtención de tales recursos se encuentra basada en principios de justicia, equidad y proporcionalidad que tienden a la distribución de las cargas y servicios sociales con independencia de la contraprestación inmediata. De esta manera, los tributos constituyen la principal fuente por la que el Estado obtiene los recursos necesarios para cubrir su presupuesto.

Una vez expuesto lo anterior, conviene aclarar ciertos conceptos que fundamentan la facultad tributaria de cada Estado. Comenzaremos desde el objeto mismo de la acción impositiva.

El Tributo.

Etimológicamente la palabra tributo proviene del latín "Tributum", y significa "Lo que paga un Estado a otro o un vasallo a su señor para indicar su sumisión."⁵

Giulani Fonrouye define el tributo como "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma."⁶

"...el tributo es una prestación coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado y otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo."7.

"Cantidad en dinero o en especie que esta obligado a pagar al Estado el habitante de un núcleo social determinado."8

De acuerdo a las definiciones anteriores podemos considerar al tributo como a un conjunto de contribuciones obligatorias que se desprenden de las normas establecidas por la ley, a cargo de los particulares. Entendemos por contribución a la combinación de medios que permiten sufragar los gastos del Estado. Bajo estos términos, el tributo es una contribución forzada que abarca diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y otras contribuciones especiales. De entre estos, los impuestos constituyen la mayor fuente de ingresos para costear el gasto público, y generan un gran impacto económico sobre los contribuyentes.

El Impuesto.

Se estima que el término impuesto surgió en Francia e Inglaterra y desde entonces representa la principal fuente de ingresos para el Estado. Al respecto, el maestro Ignacio Burgoa menciona lo siguiente:

"El impuesto es el medio normal que unilateralmente, por un acto de autoridad, emplea el Estado para obligar coercitivamente al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal misma y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias y organismos."9.

Por su parte, Rafael Bielsa define al impuesto como: "...la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos."10.

El impuesto como lo define Raúl Rodríguez Lobato es: "...la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato."11

Una definición más la encontramos en el artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente en nuestro país, que a la letra dice lo siguiente: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."

Los impuestos que paga un sujeto no representan el valor de las percepciones que requiere el Estado, sino que su monto se fija de acuerdo con la capacidad de pago de la persona. Cabe recordar que en materia fiscal, una persona es aquel individuo capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones. De este modo, tenemos

que las personas pueden ser físicas o morales. Al hablar de persona física la ley tributaria se refiere a la individualidad del género humano; en el caso de persona moral la ley considera como tal a la agrupación de personas -sociedades o asociaciones- con personalidad jurídica diferente a la de cada uno de sus socios o accionistas. Una persona moral puede estar constituida por la agrupación de varias personas físicas o morales.

La naturaleza de los impuestos se conforma básicamente por los siguientes elementos:

I. Propósitos.- Estos pueden ser financieros si los impuestos se establecen para obtener fondos; o bien, pueden tener otra finalidad como proteger o desalentar la producción, tal es el caso de los impuestos especiales sobre el tabaco.

II. Principios.- En este aspecto los impuestos corresponden a tres principios fundamentales: el primero se refiere al objetivo de justicia por el que un individuo paga de acuerdo a su capacidad de riqueza, según los beneficios que obtiene del gasto público y en relación a la forma en que percibe sus ingresos por lo que puede obtener un crédito favorable cuando su ingreso resulta de un trabajo efectuado; o no disfrutar de ese tratamiento favorable cuando el ingreso proviene de rentas, dividendos e intereses. El segundo principio corresponde al concepto de ocupación plena con el que se pretende fomentar la producción y el empleo. Por último, el tercer principio sigue la política de "conveniencia" para recaudar sólo para obtener ingresos y sin grandes dificultades.

III. Consideraciones prácticas.- Los principales aspectos que se consideran al fijar un impuesto son: la recaudación, el rendimiento, el costo administrativo y los efectos económicos, sociales y políticos que recaen sobre la producción y sobre la distribución de la riqueza como resultado de dicha recaudación.

Un aspecto más a considerar es la imposición fiscal injusta que muchas veces establecen las autoridades y que producen fenómenos como la evasión fiscal, la presión política, el desorden económico, para concluir con la derogación de tal imposición.

IV. Progresividad de los impuestos.- El elemento progresivo de los impuestos consiste en ciertas bases y tasas impositivas a los individuos (contribuyentes) que según la ley se encuentran dentro del hecho generador del impuesto. De este modo tenemos que la "base" es el resultado de aplicar las deducciones y exenciones permitidas a la materia imponible. La "tasa" representa al monto del impuesto para aplicar sobre la base y se expresa en porcentaje. Al aplicar la tasa a la base surge una obligación impositiva que se manifiesta por una "cantidad a pagar".

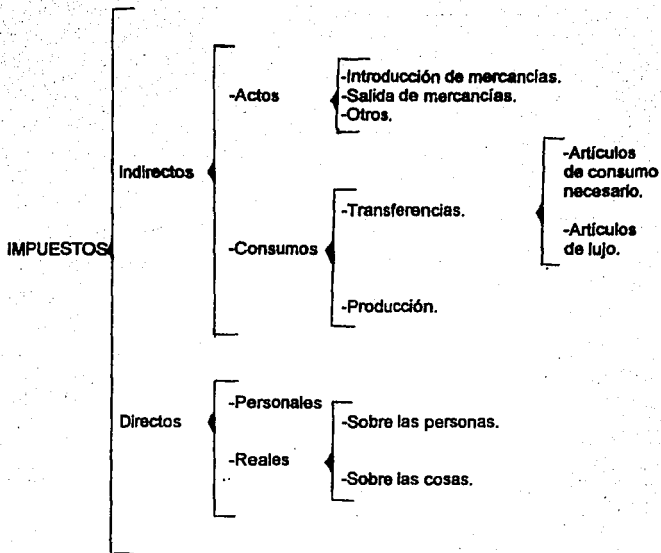
El cómputo de la progresividad de un impuesto se efectúa considerando que si la base aumenta también aumenta la progresividad; cuando la tasa del impuesto disminuye a medida que la base aumenta entonces la progresividad es regresiva. Y tenemos una progresividad proporcional cuando la tasa es un por ciento constante en relación con la base del impuesto.

El siguiente cuadro concentra los elementos anteriormente expuestos:

ELEMENTOS BASICOS DE LA POLITICA IMPOSITIVA

- | | |
|------------------------------------|---|
| I. Propósitos | <ul style="list-style-type: none">-Financieros.-No Financieros. |
| II. Principios | <ul style="list-style-type: none">-Capacidad de pago.-Beneficio.-Crédito por ingresos ganados.-De la ocupación plena.-Conveniencia. |
| III. Consideraciones prácticas | <ul style="list-style-type: none">-Rendimiento.-Justicia.-Costo administrativo.-Efectos económicos y sociales. |
| IV. Progresividad de los impuestos | <ul style="list-style-type: none">-Base.-Tasa.-Obligación por concepto del impuesto.-Cómputo de la progresividad. |

Los impuestos pueden clasificarse de muy diversas maneras, la más importante es la que los divide en impuestos directos e impuestos indirectos, según lo muestra el cuadro de la siguiente página.



Los impuestos directos son establecidos por el legislador para alcanzar al contribuyente al que se destina el gravamen, o bien para recaer sobre una situación normal y permanente como la posesión y el disfrute de la riqueza. Un ejemplo de este tipo de impuestos son los que se aplican sobre los salarios y sobre la propiedad de la tierra.

Los impuestos indirectos por su parte, son aquellos por los que el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que son pagados total o parcialmente por repercusión y por otras personas distintas a las designadas por la ley. En este caso encontramos a los impuestos especiales: impuestos aduanales, impuestos sobre el tabaco, entre otros.

Relación Jurídica Tributaria.

La relación Jurídica Tributaria, nace cuando se da la causación de una contribución, y representa un vínculo entre el fisco (sujeto activo) y los particulares (sujeto pasivo), o entre las diversas instituciones del propio sujeto activo, o entre los mismos particulares como consecuencia de una obligación fiscal.

La obligación fiscal se traduce en un "deber" a cargo de los sujetos pasivos al contribuir económicamente para los gastos públicos. Esta obligación ocurre cuando se crea una ley fiscal (hecho imponible), y cuando se aplica (hecho generador) sobre los individuos que se sitúan en la hipótesis de norma jurídica, es decir, sobre las personas que se determinan como sujetos pasivos del crédito fiscal.

El crédito fiscal es la cantidad determinada en dinero a favor del fisco, al respecto el Art. 4o. del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

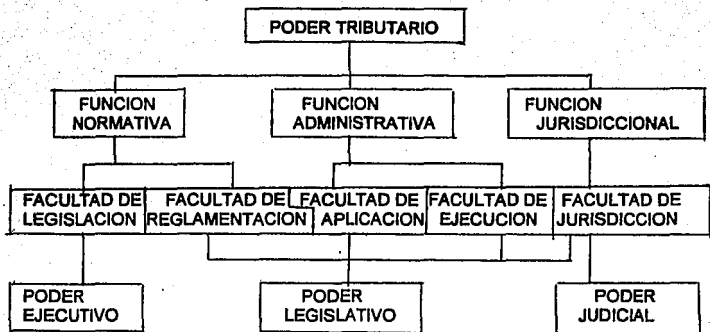
De acuerdo a lo anterior podemos resumir que la relación jurídica tributaria es el conjunto de derechos y obligaciones a cargo de los individuos activos (Federación, Estados y Municipios) o pasivos (personas físicas o morales) que se colocan en el supuesto de la ley como sujetos de un crédito fiscal.

Poder Tributario

_____ El poder tributario denota la existencia del poder que ejerce el Estado sobre los contribuyentes, para obtener de ellos su riqueza a través de la fijación unilateral de tributos.

En México el poder tributario es exclusivo del Estado quien lo impone a través del Poder Legislativo al crear las leyes fiscales, y lo exige por medio del Poder Ejecutivo al proveer a las instituciones recaudatorias para su cumplimiento.

La siguiente página nos muestra un cuadro en el que se observa la estructura funcional del Poder Estatal Mexicano.



Fuente: Rodríguez Lobato, R. Derecho fiscal, p.7.

En términos generales, la soberanía fiscal de cualquier Estado se manifiesta a través de la imposición pecuniaria que ejerce sobre sus ciudadanos. Este poder tributario es ilimitado y puede alcanzar a personas residentes, bienes ubicados o hechos ocurridos, tanto dentro como fuera del territorio de ese país. En tal situación, sólo se admiten las excepciones derivadas de regímenes de reciprocidad establecidos expresa o tácitamente en acuerdos internacionales o en reglas aceptadas normalmente por todos los Estados.

1.3. DOBLE IMPOSICION INTERNA Y DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

El análisis de los aspectos precedentes nos demuestra el carácter jurídico de la doble imposición y nos permite identificar los elementos que deben concurrir para su origen, estos elementos son los siguientes:

- a) La convergencia de dos autoridades soberanas.
- b) La simultaneidad en la concurrencia de las legislaciones impositivas durante un período determinado.
- c) Presencia de dos impuestos similares.
- d) Un mismo elemento material del hecho imponible.
- e) Que los gravámenes recaigan sobre un mismo sujeto.
- f) Acumulación de la carga tributaria, es decir que el gravamen final sea superior al que hubiera sido exigido de no existir la doble imposición.

La doble imposición es un fenómeno que se puede presentar dentro de un mismo Estado (Doble imposición interna) o bien, que puede ocurrir entre dos o más Estados Soberanos (Doble imposición internacional). Al respecto el maestro Ernesto Flores Zavala menciona lo siguiente:

"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."¹²

Doble Imposición Interna.

En este caso, la doble imposición se observa dentro de los Estados Federales.¹³

Para que este problema se presente deben concurrir sobre una misma fuente los gravámenes impuestos por tres sujetos activos que son: la Federación, los Estados y los Municipios.

Los Estados y la Federación son entes con poder legislativo suficiente para establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir sus gastos. Los Municipios dependen de las legislaturas de los Estados quienes fijan por medio de las normas estatales, los ingresos de aquéllos y la forma de su obtención.

La concurrencia de impuestos en una misma entidad se presenta principalmente por las siguientes causas:

- A. Falta de limitación con respecto a los campos impositivos de la Federación, de los Estados y de los Municipios.
- B. Fraccionamiento querido en razón de la comodidad de la Hacienda Pública y para hacer fácil la inclinación a pagar del contribuyente.
- C. Interés de la Hacienda Pública por evitar la salida de capitales producidos en el país para ser gastados en el extranjero.
- D. Fijación de dos gravámenes que se complementen con el fin de graduar la imposición o hacerla más fuerte, en vez de aumentar las cuotas del primeramente establecido.

La doble imposición interna, repercute desfavorablemente para el país en el que se presenta, por las siguientes razones:

1. Grava injustamente al contribuyente.
2. Se violan los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos al gravar doblemente una misma fuente.
3. Se produce un desequilibrio económico, pues los contribuyentes tienden a evadir el pago del impuesto.

Existen algunas medidas que se consideran convenientes para evitar la concurrencia de impuestos en un mismo país, tales medidas son:

- a) Que constitucionalmente sólo la Federación tenga facultades para imponer contribuciones de las que otorgue un rendimiento a los Estados.
- b) Que constitucionalmente sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento otorguen participación a los Municipios.

Lo anterior se resume, en lograr una adecuada limitación de los campos impositivos tanto de la Federación, como de los Estados y de los Municipios que permita, dentro de lo que señala la propia Constitución, proporcionar los recursos suficientes para satisfacer las necesidades del órgano estatal y de sus entidades públicas de acuerdo a su presupuesto.

Por último, y en relación con la legalidad de la doble imposición el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de México, señala que este fenómeno no es inconstitucional, y agrega que una misma fuente de ingresos puede gravarse por uno o más tributos, sin contradecir por ello a la Constitución. Así tenemos que el término "Doble imposición interna", puede ser conveniente sólo en la medida en que la misma materia imponible "...comparece ante los ojos del legislador dos o más veces, haciéndole considerar a un fantasma jurídico como una realidad substancial." 14 que debe ser eliminada para beneficio del propio Estado.

Sin embargo, es innegable la violación que se produce sobre el derecho individual del contribuyente, pues debemos recordar que dentro de los principios básicos de los impuestos se encuentran la proporcionalidad y la equidad, mismos que desaparecen cuando un sujeto recibe una doble carga impositiva respecto de aquellos otros individuos que por la naturaleza de sus actividades, no generan impuestos fuera de su territorio.

Doble Imposición Internacional.

La doble imposición internacional es un término que se relaciona ampliamente con el fenómeno de la evasión fiscal internacional, y cuyos orígenes se remontan a tres procesos fundamentales en la economía de las naciones:

1. El gran desarrollo económico de las potencias capitalistas y su expansión a partir de la Revolución Industrial, lo que trajo entre otras consecuencias: los adelantos de la civilización, el mejoramiento acelerado de los medios de transporte y comunicación, y el deseo de muchos de estos países de comerciar e invertir capitales en otros.
2. El estancamiento económico de ciertos países que en su deseo de superación fomentan la transferencia de tecnología a través de la inversión extranjera, creando campos fecundos para su ejecución.
3. La introducción del impuesto sobre la renta como principal instrumento de recaudación.

La doble imposición internacional es un fenómeno que supone la intervención de dos o más soberanías fiscales, por lo que se distingue de la concurrencia de impuestos en el interior de un mismo país o doble imposición interna.

Algunas definiciones que permiten comprender la naturaleza de este problema son las siguientes:

El C.P. Carlos M. Sellerier manifiesta que la doble imposición internacional es "La aplicación simultánea de un mismo impuesto sobre el único hecho o bien, por parte de dos jurisdicciones diferentes."¹⁵

Ernesto Flores Zavala sostiene que la doble imposición a nivel internacional "...ocurre cuando los Estados soberanos gravan la misma fuente...deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia."¹⁶

De acuerdo con el C.P. José Ibarra Posada, la doble tributación internacional en México, es un problema que afecta a las personas que "...en virtud de la peculiaridad de sus actividades económicas, quedan sujetas simultáneamente en sus operaciones o rendimientos patrimoniales, a gravámenes establecidos tanto en nuestra legislación, como en la de algún país extranjero."¹⁷

El Licenciado Emilio Romano, por su parte, sostiene que la doble tributación entre los países representa "...la carga fiscal adicional a la que pueden verse sujetos los contribuyentes que efectúan operaciones en el extranjero."¹⁸ para él, este problema indica que un mismo ingreso se somete dos veces a un gravámen, la primera en el país en el que se encuentra la fuente del ingreso, y la segunda en el país en que reside el contribuyente, pues la mayoría de los países grava a sus residentes por todos los ingresos que obtengan dentro y fuera de su territorio.

En el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, publicado en el año de 1980 por las Naciones Unidas en Nueva York, se considera a este fenómeno como "La aplicación de impuestos análogos en dos o más Estados a un mismo contribuyente y con respecto a una misma base."

En las observaciones generales del Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio, elaborado por el Comité Fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (O.C.D.E.) se define a la doble tributación jurídica internacional 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."

De acuerdo a las definiciones anteriores podemos resumir que la doble imposición a nivel internacional es un problema que ocurre cuando los Estados en ejercicio de su soberanía gravan a los particulares por realizar operaciones

comerciales en su territorio y al mismo tiempo, los Estados en que residen dichos individuos, gravan la referida operación, con lo que una persona puede recibir simultáneamente dos gravámenes sobre un mismo ingreso.

El fenómeno en estudio origina diversos problemas, todos ellos se relacionan principalmente con el proceso económico de los países involucrados. En primer lugar, se viola el principio de justicia y equidad para los contribuyentes que reciben una imposición adicional en relación con aquéllos que sólo pagan un impuesto sobre la misma materia gravable. Por otra parte, el importe de las cuotas que en ocasiones debe cubrir un individuo sobre sus ingresos y que paga tanto en el país de donde los obtiene como en el país en que reside puede significar una carga excesiva e intolerable y a su vez, propiciar la evasión fiscal, con lo que disminuyen los ingresos que obtiene el Estado por concepto de recaudación. Por último, la concurrencia de impuestos entre dos o más países obstaculiza el proceso de inversión extranjera, mismo que constituye un importante instrumento para el crecimiento económico de las naciones.

La comunidad internacional ha hecho grandes esfuerzos que se abocan de manera particular a la eliminación de los efectos que genera la doble imposición sobre la renta entre las naciones. Es por ello, que el objetivo del presente trabajo se centra en el análisis de las medidas que tienden a evitar los problemas expuestos anteriormente, considerando como objeto de otro estudio el examen de la doble imposición que ocurre a nivel interno.

1.4. ESFUERZOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Antecedentes Históricos.

Desde principios de siglo se ha considerado el problema de la doble imposición a nivel internacional, por lo que se han hecho grandes esfuerzos para su eliminación mediante medidas unilaterales de desgravación y sobre todo, mediante convenios fiscales bilaterales, que desde 1960 se han convertido en un elemento destacado de las relaciones económicas entre los países.

Los esfuerzos internacionales orientados a evitar el efecto de gravar más de una vez un mismo ingreso, y que han sido plasmados en convenios bilaterales, se iniciaron en el año de 1921 por la Sociedad de Naciones (actualmente la O.N.U.). En 1928 dicho organismo, a través de su Comité Financiero, logró establecer los primeros modelos de convenios entre países con relaciones tributarias. Los países que participaron en estos primeros esfuerzos fueron entre otros: E.U.A., Italia, Los Países Bajos, Reino Unido, Bélgica, Checoslovaquia, Francia y Suiza.

En el año de 1929 el Consejo de la Sociedad de las Naciones designó un Comité Fiscal Permanente para atender el problema de la doble tributación y en especial, la formulación de normas fiscales para la imputación de los ingresos comerciales de las empresas que operaban en diversos países. Dentro de esas actividades, se elaboró un proyecto de convenio para la distribución de rentas de las empresas entre los Estados involucrados en la tributación, primero en reuniones de un subcomité, celebradas en Nueva York y en Washington, bajo los auspicios de la sección americana de la Cámara de Comercio Internacional, y posteriormente en una reunión plenaria del Comité Fiscal, celebrado en junio de 1933.

En el año de 1940, el Comité Fiscal convocó a un subcomité en los Países Bajos para examinar los progresos obtenidos desde 1928, en materia de acuerdos fiscales. Los resultados de sus trabajos se examinaron en una Conferencia Tributaria Regional que se celebró en junio de 1940 en la Ciudad de México, que reanudó labores en junio de 1943 igualmente en México, D.F. y a la que asistieron representantes de Argentina, Bolivia, Canadá, Colombia, Chile, Ecuador, U.S.A., México, Perú, Uruguay y Venezuela. En ese año de 1943, se aprobó el modelo de convenio bilateral para evitar la doble tributación de la renta y su protocolo; así como un modelo de convenio bilateral para evitar la doble tributación de sucesiones y su protocolo. Adicionalmente se aprobó un modelo de convenio bilateral para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos y su protocolo.

En 1948, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, creó una Comisión Fiscal con el objetivo de "...emprender estudios y asesorar al Consejo en el campo de la Hacienda Pública, especialmente en sus aspectos jurídicos, administrativos y técnicos.". En 1954, la Comisión Fiscal y el Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de funcionar, por lo que el centro de la actuación en materia de la tributación internacional se desplazó hacia la Organización Europea de Cooperación Económica (O.E.C.E.).

El 25 de febrero de 1955 el Consejo de la O.E.C.E. adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación. Para esta fecha existían ya alrededor de setenta convenios bilaterales de carácter general firmados entre los países que ahora son miembros de la O.C.D.E. (Ver cuadro No.2). La recomendación adoptada en 1955 se tradujo posteriormente en el establecimiento del Comité Fiscal de la O.E.C.E. en marzo de 1958. En el año de 1960 la O.E.C.E. cambió su nombre por el de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, misma que actualmente se reconoce bajo las siglas de O.C.D.E.

La O.C.D.E., reconoció que los esfuerzos por eliminar la doble tributación entre países miembros debería ir más allá de la esfera de los impuestos regulares sobre la renta y el patrimonio por lo cual solicitó en 1963 al Comité Fiscal, que elaborará un proyecto convención para plasmar lineamientos uniformes que resolvieran los problemas de doble tributación en materia de patrimonios y herencias; dicho convenio se dió a conocer en 1968.

El modelo de doble tributación emitido en 1966, ha sido adecuado conforme a la experiencia lograda en los países que lo aplican. Tal revisión se ha hecho necesaria

también para considerar los cambios en los sistemas impositivos el incremento de las relaciones fiscales, el desarrollo de nuevos sectores de actividades industriales y comerciales, y las formas complejas de organización adoptadas por las empresas en la esfera de sus actividades internacionales. De este modo en 1971, el Comité de Asuntos Fiscales se dió a la tarea de revisar el Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios. Tales trabajos condujeron a un nuevo texto de Convenio, que se denominó "Modelo de Convenio de 1977", así como a nuevos Comentarios. Desde entonces sus lineamientos se han revisado en forma constante y su última actualización es de fecha 1o. de septiembre de 1992. Por otro lado en 1967 el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas reconoció la conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. Dichas consideraciones condujeron a la elaboración de un texto que utilizó los lineamientos de la Convención Modelo de la O.C.D.E, para evitar la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. En diciembre de 1979 se aprobó el texto final de dicha Convención y entró en vigor a partir de 1980.

Finalmente cabe señalar que a nivel regional y subregional también se han adoptado medidas para evitar la doble tributación. En el nivel regional el Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.) aprobó en 1976 criterios para evitar la doble tributación entre los países miembros de este organismo y aquellos no pertenecientes a la región. A nivel subregional la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprobó en noviembre de 1971 una Convención Modelo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros países no pertenecientes a la subregión andina y la convención para evitar la doble tributación dentro del Grupo Andino. Más tarde, en noviembre de 1972 se concertó una convención sobre asistencia administrativa en cuestiones fiscales la cual se modificó en 1973 y nuevamente en 1976, los países firmantes de esta convención de 1976 fueron: Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia.

PAISES MIEMBROS DE LA O.C.D.E. AL 31 DE MAYO DE 1994.

PAIS	AÑO DE INGRESO AL ORGANISMO
Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos de América, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Turquía	1960
Japón	1964
Finlandia	1969
Australia	1971
Nueva Zelanda	1973
México	1994

Cuadro No.2

Fuente: Centro de Estudios Económicos del Sector Privado, A.C. Revista del Centro de Estudios Económicos del Sector Privado. Núm.178, Mayo 1994. Título: "México y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.)".

1.5. TRATADOS TRIBUTARIOS EN MEXICO.

La celebración de tratados tributarios entre dos o más países tiene como principales objetivos el evitar la doble imposición y procurar una mayor equidad fiscal entre los contribuyentes de los países contratantes. Como vimos en el tema anterior, el logro de estos objetivos ha sido procurado por diversos países desde hace más de medio siglo (los primeros esfuerzos al respecto se iniciaron en 1921) a través de la elaboración y concertación de modelos tributarios.

En México, los primeros intentos para eliminar el problema de la doble imposición internacional se llevaron a cabo mediante algunos tratados que se limitaron básicamente a los siguientes giros o actividades:

1. A los ingresos obtenidos de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional, celebrado con Canadá en 1974.
2. A la exención del I.S.R. por las operaciones provenientes de la actividad de barcos mercantes, celebrado con los Países Bajos en 1985.
3. A los ingresos provenientes de la operación de barcos matriculados o aeronaves registradas bajo las leyes de México, celebrado en E.U.A.

Fué hasta 1989 y 1990 cuando nuestro país consideró la posibilidad de concertar tratados más generales para evitar la doble imposición con otros países. Ya en el año de 1991 la Ley de Ingresos de la Federación señala en la exposición de motivos que México ha iniciado los trámites para celebrar este tipo de tratados, y menciona lo siguiente:

"...la celebración de tratados para evitar la doble imposición, consiste principalmente en la posibilidad de armonizar sistemas impositivos entre países y en resolver la doble causación del impuesto que no es posible eliminar con medidas unilaterales. Además este instrumento permite establecer medidas recíprocas de exención y otorga mayor certeza jurídica al inversionista. Otro de los atributos más importante de los tratados, es que posibiliten una más eficiente administración y fiscalización de los impuestos."

Este paso era necesario sobre todo para brindar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros, y apoyar a los esfuerzos por adaptar la política fiscal con la política económica que se está siguiendo. A la fecha estos esfuerzos han culminado en la celebración de tratados tales como el Tratado de Libre Comercio que recientemente se firmó con Canadá y los E.U.A.

Por otra parte, México inició desde 1981 un proceso de adaptación de nuestra legislación en materia de impuesto sobre la renta a la técnica que utilizan los tratados. Así tenemos que en ese año se abandonó el criterio de nacionalidad para adoptar el de residencia y establecer bajo este último criterio a los sujetos del impuesto. Además, se incluyeron las mismas definiciones que contienen los modelos tributarios con respecto al establecimiento permanente. Una reforma más, efectuada en octubre de

1993, fué la de reducir la tasa impositiva sobre la renta del 35 al 34.45 por ciento aplicable al último trimestre de ese año, y con el 34 por ciento a partir del 1o. de enero de 1994, con ello se logra equiparar la tasa de impuesto mexicano en relación con otros países del mundo.

Finalmente, cabe hacer mención de que nuestro país adoptó los criterios de la O.C.D.E. facilitando con ello la posibilidad de celebrar tratados tributarios a nivel internacional. Ha sido en base a dicho modelo que México ha negociado más de diecinueve tratados para evitar la doble imposición sobre la renta, de los cuales doce han sido ratificados por el Senado Mexicano, y cinco de ellos se encuentran ya en vigor.

En la siguiente página se muestra un cuadro que permite apreciar la situación que actualmente guardan estos tratados, así como aquellos que se encuentran en vías de negociación.

SHCP
 SUBSECRETARIA DE INGRESOS
 DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES.
 DIRECCION DE NEGOCIACION DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	ALEMANIA	ARGENTINA	AUSTRALIA	AUSTRIA
POR NEGOCIAR		X	X	
EN NEGOCIACION				X
NEGOCIACION CONCLUIDA				
FIRMADO	23/II/93			
APROBADO POR EL SENADO MEXICANO	27/V/93			
APROBADO EN EL OTRO ESTADO	11/XI/93			
IDIOMAS OFICIALES	ESPAÑOL ALEMAN			
EN VIGOR	30/XII/93			
APLICABLE DIARIO OFICIAL	01/X/94 D.O.16/III/94 D.O.6/V/94.5/ D.O.15/VI/94.6/			

1/EN MATERIA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.
 2/EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION.
 3/SOMETIDO A CONSIDERACION DEL SENADO.
 4/PRCHA PARA LA SEGUNDA RONDA.
 5/PUBLICACION DE PE DE ERRATAS.
 6/MODIFICACION AL PROTOCOLO.
 7/MODIFICACION AL TRATADO.

SHCP
SUBSECRETARIA DE INGRESOS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES.
DIRECCION DE NEGOCIACION DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	BELGICA	BRASIL	CANADA	CANADA 2/	COLOMBIA
POR NEGOCIAR					X
EN NEGOCIACION		X			
NEGOCIACION CONCLUIDA					
FIRMADO	24/XI/92		08/IV/91	16/III/90	
APROBADO POR EL SENADO MEXICANO	01/VI/94		08/VII/91	08/VII/91	
APROBADO EN OTRO ESTADO	PENDIENTE		X	X	
IDIOMAS OFICIALES	ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDES		ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	
EN VIGOR			11/V/92	27/IV/92	
APLICABLE DIARIO OFICIAL			01/I/92 D.O. 17/VII/92	01/I/93 D.O. 15/VII/92	

- 1/EN MATERIA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.
- 2/EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION.
- 3/SOMETIDO A CONSIDERACION DEL SENADO.
- 4/FECHA PARA LA SEGUNDA RONDA.
- 5/PUBLICACION DE FE DE ERRATAS.
- 6/MODIFICACION AL PROTOCOLO.
- 7/MODIFICACION AL TRATADO.

SECP
 SUBSECRETARIA DE INGRESOS
 DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES.
 DIRECCION DE NEGOCIACION DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	COREA	COSTA RICA	CHINA	DINAMARCA
POR NEGOCIAR		X	X	
EN NEGOCIACION				
NEGOCIACION CONCLUIDA				X
FIRMADO	06/XI/94.3/			
APROBADO POR EL SENADO MEXICANO	16/XII/94			
APROBADO EN EL OTRO ESTADO		X		
IDIOMAS OFICIALES	ESPAÑOL COREANO INGLES			
EN VIGOR	HASTA 1996			
APLICABLE DIARIO OFICIAL				

- 1/EN MATERIA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.
- 2/EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION.
- 3/SOMETIDO A CONSIDERACION DEL SENADO.
- 4/FECHA PARA LA SEGUNDA RONDA.
- 5/PUBLICACION DE PE DE ERRATAS.
- 6/MODIFICACION AL PROTOCOLO.
- 7/MODIFICACION AL TRATADO.

SHCP
SUBSECRETARIA DE INGRESOS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES.
DIRECCION DE NEGOCIACION DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	ECUADOR	ESPAÑA	E.U.A.	E.U.A.2/	FINLANDIA
POR NEGOCIAR EN NEGOCIACION NEGOCIACION CONCLUIDA					X
FIRMADO	20/VII/92	24/VII/92	18/IX/92 9/IX/94.7/	09/XI/89 9/IX/94.7/	
APROBADO POR EL SENADO MEXICANO	25/IV/94	27/V/93	12/VII/93	19/XII/89	
APROBADO EN EL OTRO ESTADO	PENDIENTE	X	20/XI/93		
IDIOMAS OFICIALES	ESPAÑOL	ESPAÑOL	ESPAÑOL INGLES	ESPAÑOL INGLES	
EN VIGOR		06/X/94	28/XII/92	10/I/90	
APLICABLE DIARIO OFICIAL		01/I/95 D.O.31/XII/94	01/I/94 D.O.03/II/94	10/I/90 D.O.23/I/90	

1/EN MATERIA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.
2/EN MATERIA DE INTERCAMPIO DE INFORMACION.
3/SONETIDO A CONSIDERACION DEL SENADO.
4/FECHA PARA LA SEGUNDA RONDA.
5/PUBLICACION DE FE DE ERRATAS.
6/MODIFICACION AL PROTOCOLO.
7/MODIFICACION AL TRATADO.

SHCP
SUBSECRETARIA DE INGRESOS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES.
DIRECCION DE NEGOCIACION DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	FRANCIA	HUNGRIA	INDIA	ITALIA	ISRAEL
POR NEGOCIAR		X			
EN NEGOCIACION					X
NEGOCIACION CONCLUIDA			X		
FIRMADO	07/XI/91			00/VII/91	
APROBADO POR EL SENADO MEXICANO	18/XII/92			25/VI/94	
APROBADO EN EL OTRO ESTADO	X			X	
IDIOMAS OFICIALES	ESPAÑOL FRANCES			ESPAÑOL ITALIANO	
EN VIGOR	31/XII/92				
APLICABLE DIARIO OFICIAL	01/I/93 D.O.16/III/93				

- 1/EN MATERIA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.
- 2/EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION.
- 3/SOMETIDO A CONSIDERACION DEL SENADO.
- 4/FICHA PARA LA SEGUNDA RONDA.
- 5/PUBLICACION DE PE DE ERRATAS.
- 6/MODIFICACION AL PROTOCOLO.
- 7/MODIFICACION AL TRATADO.

SHCP
SUBSECRETARIA DE INGRESOS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES.
DIRECCION DE NEGOCIACION DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	IRLANDA	JAPON	NICARAGUA	NORUEGA
POR NEGOCIAR		3 AL 7 DE IV-95		
EN NEGOCIACION	X			
NEGOCIACION CONCLUIDA			X	X
FIRMADO				
APROBADO POR EL SENADO MEXICANO				
APROBADO EN EL OTRO ESTADO				
IDIOMAS OFICIALES				
EN VIGOR				
APLICABLE DIARIO OFICIAL				

- 1/EN MATERIA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.
- 2/EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION.
- 3/SOMETIDO A CONSIDERACION DEL SENADO.
- 4/FECHA PARA LA SEGUNDA RONDA.
- 5/PUBLICACION DE PE DE BRATAS.
- 6/MODIFICACION AL PROTOCOLO.
- 7/MODIFICACION AL TRATADO.

SHCP
SUBSECRETARIA DE INGRESOS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES.
DIRECCION DE NEGOCIACION DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	PAISMS BAJOS	REINO UNIDO	RUMANIA	SINGAPUR
POR NEGOCIAR				
EN NEGOCIACION				
NEGOCIACION CONCLUIDA			X	
FIRMADO	27/IX/93	02/VI/94		09/XI/94
APROBADO POR EL SENADO MEXICANO	22/VI/94	06/VII/94		
APROBADO EN EL OTRO ESTADO	X	PENDIENTE		
IDIOMAS OFICIALES	ESPAÑOL NEERLANDES	ESPAÑOL INGLES		ESPAÑOL INGLES
EN VIGOR	13/X/94			
APLICABLE DIARIO OFICIAL	01/I/95 D.O.31/XII/94			

1/EN MATERIA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.
2/EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION.
3/SOMETIDO A CONSIDERACION DEL SENADO.
4/FECHA PARA LA SEGUNDA RONDA.
5/PUBLICACION DE PE DE ERRATAS.
6/MODIFICACION AL PROTOCOLO.
7/MODIFICACION AL TRATADO.

SHCP
SUBSECRETARIA DE INGRESOS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES.
DIRECCION DE NEGOCIACION DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	SURCIA	SUIZA	VENEZUELA
POR NEGOCIAR			X.1/
EN NEGOCIACION			
NEGOCIACION CONCLUIDA			
FIRMADO	21/IX/92	03/VIII/93	
APROBADO POR EL SENADO MEXICANO	15/XII/92	01/VI/94	
APROBADO EN EL OTRO ESTADO	21/IX/92	X	
IDIOMAS OFICIALES	ESPAÑOL INGLES	ESPAÑOL FRANCES	
EN VIGOR	18/XII/92	08/IX/94	
APLICABLE DIARIZO OFICIAL	01/X/93 D.O.10/II/93	01/I/95 D.O.24/X/94	

1/EN MATERIA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.
2/EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION.
3/SOMETIDO A CONSIDERACION DEL SENADO.
4/FECHA PARA LA SEGUNDA RONDA.
5/PUBLICACION DE PE DE ERRATAS.
6/MODIFICACION AL PROTOCOLO.
7/MODIFICACION AL TRATADO.

CAPITULO 2

DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA A NIVEL INTERNACIONAL

2.1 CONSIDERACIONES GENERALES.

Como se expuso en el capítulo precedente, la problemática de la doble imposición internacional se origina por la incidencia de dos o más potestades tributarias de Estados Soberanos, que representa simplemente un gravamen excesivo sobre las operaciones que efectúan los contribuyentes en el extranjero.

Los problemas que derivan de este fenómeno son de gran interés en el ámbito económico de las naciones, ya que se considera necesario conceder algún alivio a esa elevada carga fiscal por parte de los países que aplican tales tributos.

Las medidas que tienden a remediar este fenómeno procuran que la carga tributaria no recaiga más de una vez sobre la misma materia imponible, de modo que resulte excesivamente gravosa o intolerable, por ser comprensible que dicho fenómeno constituye un obstáculo para la fluidez de bienes, servicios y capitales entre los países; es decir, que impide el desarrollo económico de las naciones.

Al ser el impuesto sobre la renta el gravamen de mayor importancia en la actividad recaudatoria de los Estados, el estudio de la doble imposición a nivel internacional se centra básicamente en este impuesto. De hecho, los esfuerzos mundiales que tienden a eliminar el problema se dirigen hacia el campo impositivo sobre la renta y en su caso, sobre el patrimonio; y con especial atención -por su impacto económico- hacia aquél que grava a las personas morales más que al que recae sobre las personas físicas.

A continuación se exponen las causas que favorecen la presencia de este fenómeno entre las naciones, así como los efectos que produce su aplicación. El estudio de las medidas que la comunidad internacional ha dispuesto para lograr la eliminación de este problema constituye el objetivo del presente trabajo, por lo cual se destina un capítulo específico para su desarrollo.

2.2. CAUSAS DE DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

2.2.1. Intercambio Comercial.

La doble imposición internacional es un fenómeno que deriva en primera instancia, de las operaciones que se realizan en el extranjero.

Para justificar lo anterior, es preciso recordar que la doble imposición entre las naciones representa una carga fiscal adicional para los sujetos que efectúan transacciones internacionales cuando un mismo ingreso se grava dos veces: la primera vez por el país en que se obtiene el ingreso, y la segunda por el país en que reside el contribuyente.

Por otra parte, conviene señalar lo que el Licenciado Enrique Calvo Nicolau, experto analista de tratados tributarios, considera con respecto a este problema:

"...cuando los países entran en interacción comercial se produce un fenómeno que se conoce como doble tributación a nivel internacional."¹⁹

De acuerdo a lo anterior, se considera que la doble imposición es un efecto inevitable del intercambio comercial. Sin embargo, sería erróneo pensar que el intercambio económico perjudica a las naciones por el riesgo inherente de gravar dos veces una misma materia. El intercambio comercial que hoy en día tiende a la globalización o integración parcial de economías es un proceso por el que se pretende eliminar las fronteras y barreras arancelarias en algunas operaciones de comercio que se llevan a cabo entre los residentes de dos o más países. Con el tiempo, la globalización asegura la inversión de capitales, una menor intervención de los gobiernos en la economía, y una mayor participación económica de la iniciativa privada, lo que origina que los países se rijan cada vez más por el mercado internacional y busquen la manera para desarrollarse y ser competitivos.

De este modo, la doble imposición internacional se presenta sólo como un efecto más entre muchos que resultan de la formación de un mercado multinacional y que aunados a la creciente competencia entre los productores de los países comprometidos en el proceso, pueden colocar a las naciones en circunstancias desiguales de acuerdo a su desarrollo. No obstante a ello, cada país tiene la posibilidad de regular tales efectos de modo que aseguren un normal funcionamiento de mercado, y lo pueden lograr a través de una correcta planeación de sus políticas internas.

La política fiscal de cada Estado repercute inevitablemente en la eficiencia de las empresas, lo que determina la posición competitiva de muchos países. Es por esto, que cada uno de ellos debe adecuar su sistema impositivo a los objetivos económicos que persigue.

La doble imposición es un problema que puede solucionarse por medio de métodos unilaterales de desgravación y que pueden contemplar los países dentro de

su legislación tributaria; o bien, a través de la concertación de tratados fiscales que delimiten el poder tributario de los países contratantes. Tales medidas facilitan las operaciones internacionales, generan seguridad para los inversionistas y proporcionan equidad entre los contribuyentes.

La armonización tributaria, es decir la adecuación de las disposiciones impositivas de las naciones que participan en un proceso de integración a las perspectivas de dicho desarrollo, es sólo uno de los instrumentos que permiten regular los efectos de la globalización sobre los países, y ofrecer perspectivas favorables para su crecimiento.

2.2.2. Aspectos Jurídicos.

En materia jurídica la doble imposición internacional se puede identificar como un problema que resulta de la interacción comercial entre dos o más países, quienes en ejercicio de su Soberanía imponen contribuciones a cargo de los particulares y el individuo que realiza la operación mercantil es sujeto de impuesto, primero por el país en que reside y seguidamente por el país en que efectúa dicho acto, de tal modo que una misma transacción se grava dos veces.

Como podemos ver, la Soberanía de un Estado implica la facultad para imponer medidas que regulen su actividad interna. Como menciona el Licenciado Modesto Seara: la Soberanía es un "...poder que no está sujeto a otro poder"²¹. Dentro del marco jurídico de la doble imposición este aspecto es determinante para su desarrollo, ya que cada país tiene el derecho de imponer el gravámen sobre la materia que estime conveniente, sin que por ello observe un hecho ilegítimo aún cuando produzca situaciones anómalas al relacionarse comercialmente con otras naciones, como es el caso del problema que nos atañe.

De acuerdo a lo anterior el Licenciado Rafael Robles Díaz expone lo siguiente:

"...la doble imposición internacional...desde un ángulo jurídico no plantea, en sentido estricto, una cuestión de legitimidad, pues cada país al exigir el pago del gravámen que entiende corresponderle, lo hace en ejercicio de la potestad tributaria que se adjudica según los principios que sustenta con ese propósito."²⁰

Es así como se establece que el fenómeno de la doble imposición internacional no es contrario a derecho, ya que no existen normas internacionales que limiten la soberanía de los Estados, excepto algunos principios que dentro del Derecho Internacional observan cierta significación tributaria, como los siguientes:

A. "La no discriminación por razón de nacionalidad", lo que en el campo tributario implica no establecer impuestos discriminatorios a los extranjeros.

B. "El gobierno de un Estado no puede realizar actualización administrativa alguna en el territorio de otro Estado, sin la autorización o el permiso especial". Lo que significa la no actuación coactiva tributaria del Estado, fuera de sus fronteras.

Por otra parte, la soberanía fiscal confiere precisamente facultades y no limitaciones para los países en el ejercicio con respecto a su poder tributario. A continuación se resumen dichas facultades:

- a) Cada Estado tiene derecho exclusivo a ejercer su poder tributario dentro de su territorio.
- b) Ningún Estado puede actuar coactivamente en el extranjero, y atentar contra otra soberanía.
- c) Cada Estado tiene la facultad legal de considerar los aspectos impositivos de otro, sin intervenir en el ejercicio del poder tributario de este último.

Es así como se puede establecer que al no existir disposiciones fiscales internacionales que limiten la jurisdicción tributaria de un Estado, cada nación puede adoptar legalmente cualquier criterio impositivo para gravar a los sujetos nacionales y extranjeros que residan en su territorio, o los que no residan en él pero que mantengan un vínculo comercial con personas residentes.

No obstante lo anterior, en la actualidad encontramos diversas legislaciones tributarias, entre ellas la legislación mexicana, que disponen de medidas para limitar su derecho de exigir un determinado impuesto con el propósito de eliminar problemas económicos como el de la doble imposición internacional. Jurídicamente la adopción de medidas para evitar este problema, representa una pérdida voluntaria del poder estatal para fijar impuestos.

En base al análisis expuesto, se establece que la doble imposición internacional no constituye un hecho ilegítimo excepto, cuando ocurre en un país en el que existen leyes o tratados a través de los cuales se fijan métodos para su eliminación.

2.2.3. Criterios Impositivos.

La ejecución de operaciones mercantiles a nivel internacional, y la Soberanía de los Estados para determinar criterios de imposición dentro de su territorio, permiten la afectación de gravámenes similares sobre un mismo objeto, es decir, favorecen la doble imposición internacional.

Al gravar las distintas fuentes de riqueza imponible, los países utilizan diversos criterios jurídicos que varían según sus necesidades. A continuación, se clasifica esta diversidad de criterios tributarios, en base a la opinión que nos ofrecen algunos autores expertos en la materia:

El Licenciado Enrique Calvo Nicolau menciona que las diferentes soberanías fiscales se basan en los siguientes criterios de imposición:

1. Criterio de nacionalidad de un sujeto.- En este caso el Estado impone un gravamen a los sujetos que tienen una pertenencia permanente y pasiva con dicho

orden jurídico estatal.

2. Criterio de residencia del sujeto.- Consiste en imponer un gravámen por el hecho de poseer un establecimiento en el territorio de ese Estado particular, independientemente de la nacionalidad del sujeto.

3. Criterio de ubicación de la fuente de riqueza.- Bajo este criterio el Estado grava a los sujetos que obtienen un beneficio por una fuente de ingresos que se localiza en el territorio de dicho orden jurídico estatal. Sin considerar la residencia o nacionalidad de los sujetos.²²

Por su parte, el maestro Ernesto Flores Zavala considera que existen dos tipos de sujeción tributaria:

1. Sujeción personal.- Deriva de la nacionalidad, domicilio o residencia de los sujetos.

El autor menciona que los criterios de nacionalidad, domicilio y residencia originan doble imposición internacional, en los siguientes casos:

A. Cuando una persona es nacional de dos países. En este caso, si cada país decide gravar a sus naciones, la persona puede ser sujeta a doble imposición.

B. Cuando el domicilio de una persona se encuentre en dos países a la vez. La situación es la misma que para el caso anterior, si cada Estado en ejercicio de su soberanía pretende gravar a los que estén domiciliados en él.

C. Cuando una persona reside en dos países a la vez, se presenta la misma situación que la anterior, si cada país grava a sus residentes.

D. Cuando una persona tiene residencia o domicilio en un país distinto al de la nacionalidad. Se puede dar el caso de doble imposición sobre esa persona, si un país grava bajo el criterio de la residencia o domicilio, mientras que el otro país utiliza el criterio de la nacionalidad.

E. Cuando una persona tiene domicilio en un país y residencia en otro. En este caso, la doble imposición se presenta si un país sigue el criterio del domicilio, y el otro el de la residencia.

2. Sujeción real.- Deriva del espacio territorial en el que se origina la renta imponible.

En este caso, el autor considera que se presenta doble imposición internacional cuando dos Estados aplican simultáneamente el criterio de gravar una misma renta que se origina en su territorio.

3. Coexistencia de sujeción personal y real.- Para que se dé doble imposición en este caso, el contribuyente debe poseer fuente de ingresos en el extranjero, por la cual deba pagar mayores impuestos en comparación con la cantidad que le corresponde en el país en que reside personalmente.²³

El Licenciado Rafael Robles Díaz se basa en la clasificación propuesta por la Sociedad de Naciones para establecer que existen dos criterios jurídicos por los que se

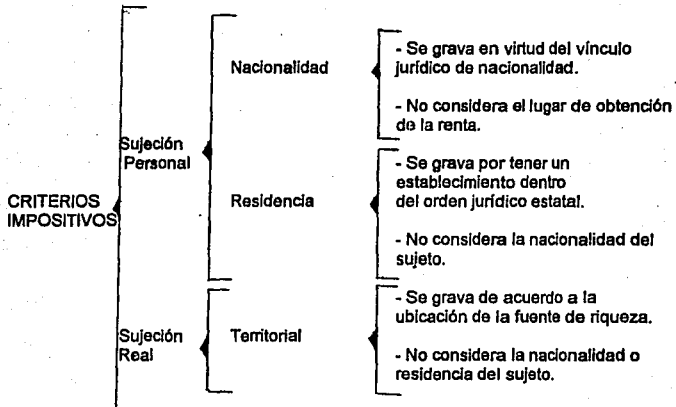
Imponen contribuciones:

1. Criterio personal.- Bajo este aspecto, las personas residentes o nacionales de un país están sujetas a imposición, independientemente del lugar donde obtengan sus rentas.

2. Criterio territorial.- En este caso, sólo se gravan las ventas que se obtengan dentro del espacio territorial, sin considerar la residencia o nacionalidad del perceptor.²⁴

El siguiente cuadro se presenta de acuerdo a las clasificaciones expuestas anteriormente. En el cual se resumen los diversos criterios jurídicos universalmente empleados para imponer cargas tributarias a los particulares, y que son causa de doble imposición internacional.

CRITERIOS JURIDICOS DE TRIBUTACION QUE ORIGINAN DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.



Cuadro No. 3

A continuación se exponen las razones por las cuales se puede generar doble imposición al aplicar un determinado criterio. (Sociedad de Naciones, 1839).

A. Diferencia de criterios.- Dos países que se interaccionan aplican simultáneamente diferentes criterios de sujeción, por lo cual una misma renta se grava dos veces. Por ejemplo: Un país aplica el criterio personal de la residencia de un sujeto que obtiene ingresos en el extranjero. Por su parte, el país extranjero aplica el principio territorial. De acuerdo al criterio de la residencia, el primer país grava al sujeto sin considerar el lugar en el que obtuvo la renta; mientras que el segundo país en base al criterio de la fuente grava a todas las rentas que proceden de su región, sin importar la residencia del perceptor. De este modo, el individuo queda sujeto a imposición por parte de las dos soberanías fiscales. Generalmente, la diversidad de criterios se origina por la tendencia que tienen los países para establecer medidas que eviten la pérdida de ingresos fiscales.

B. Diferencia de interpretación.- Dos países aceptan un mismo criterio y la noción de éste difiere en cada país. Un ejemplo de ello es el siguiente: dos países aplican el criterio de residencia y un sujeto tiene su residencia en un país y su domicilio en otro; se presenta doble imposición, cuando el primer país considera como residencia lo que en realidad es domicilio y grava la renta bajo tal criterio, mientras que el segundo país grava la misma renta por el hecho de residir en él.

C. Diferencia de aplicación.- Dos países difieren en su apreciación sobre una misma situación o hecho. En este caso, las consideraciones que cada país establezca para determinar la base gravable, pueden ocasionar doble imposición. Por ejemplo, en dos países se aplica un impuesto sobre una base bruta y también criterios distintos sobre deducción de gastos o determinación de ingresos, esto origina una base gravable de fuente nacional para un país y de fuente extranjera para el otro, tales bases de imposición no serán coincidentes.

2.3. CONSECUENCIAS DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

2.3.1. Discrepancia en la Carga Fiscal.

La potestad tributaria de los Estados determina en muchos casos una actitud de desagrado en los contribuyentes, en especial cuando la aplicación de elevadas tasas impositivas reducen considerablemente sus ingresos.

De acuerdo a lo expuesto en capítulos anteriores, la doble imposición internacional favorece la aplicación excesiva de gravámenes sobre los sujetos que realizan operaciones en el extranjero, por lo que el problema en estudio converge en una repartición injusta de la carga fiscal entre los causantes, ya que supone una desigualdad de trato para los sujetos que mantienen intereses en el extranjero en relación con aquéllos que limitan sus actividades por el territorio nacional.

Por otra parte, al presentarse este fenómeno se corre el riesgo de agotar totalmente la renta que obtiene un sujeto, volviendo incosteable el negocio del que se grava doblemente la utilidad. Así por ejemplo, si un sujeto tiene una fuente de ingresos en Suecia y reside en México, la renta que obtiene se somete a un impuesto del 30% en el primer país, y del 34% en el nuestro, lo que equivale a obtener luego de esta aplicación, una escasa utilidad del 36%. O peor aún, si el país en el que se origina la renta aplica un impuesto del 50%, y el país en el que reside el contribuyente aplica también un 50% sobre la misma base, resultará que dicha renta desaparecerá completamente al aplicar ambos tributos. De este modo el causante no contribuye ya ni equitativa ni proporcionalmente al mantenimiento de ninguno de los dos Estados que lo gravan y se encuentra en gran desventaja frente a los demás.

Bajo tales circunstancias, el contribuyente sólo puede optar por resistir la pérdida y aumentar su inversión o bien, desistir de la operación comercial que efectúa con el extranjero e invertir en actividades quizá menos productivas.

2.3.2. Evasión Fiscal Internacional.

Además de una carga fiscal injusta, la doble imposición internacional incita a una actitud evasiva por parte del contribuyente con respecto al pago de sus impuestos. Esta actitud resulta obvia si se considera lo expuesto en el apartado anterior con respecto a que un doble gravamen que recaee sobre una misma renta, puede ocasionar la pérdida total de ésta y conducir a la quiebra del negocio. Sin embargo, el fenómeno evasivo aún en este caso, viola cualquier norma legal establecida.

A continuación se desarrolla un somero análisis del problema de la evasión fiscal, con el objeto de identificar los efectos nocivos que provoca para cualquier país en el que se observa.

En primera instancia debemos definir lo que generalmente se entiende por Evasión Fiscal y diferenciar dicho fenómeno del problema de la Elusión Fiscal, ya que dichos términos suelen prestarse a confusión.

La definición más simple del término Elusión fiscal, la encontramos en un diccionario de contabilidad, que al respecto señala lo siguiente: Elusión Fiscal.- "Disposición de huir de una situación jurídica que la ley consigne como un hecho generador de un impuesto, en ejercicio de una alternativa. No constituye delito de evasión fiscal."25

De lo anterior se desprende que técnicamente, la persona que elude un impuesto no puede considerarse como infractora de la ley fiscal. En relación con esta afirmación el Licenciado Narciso Amoros menciona lo siguiente: cuando un individuo elude un impuesto emplea algunas alternativas para disminuir parcial o totalmente la base imponible por lo que "...en ningún momento puede considerársele como sujeto pasivo de la imposición. El hecho imponible no se ha producido y, por tanto, es imposible atribuírsele a una persona."26

De acuerdo a la definición anterior, la elusión fiscal sólo se dá cuando no existe un hecho imponible, y para lograr esto el sujeto emplea diversas alternativas organizadas en la propia ley o, las deficiencias o lagunas del ordenamiento jurídico.

Por otra parte, en lo que concierne a la evasión tributaria se considera que el contribuyente infringe la ley, ya que en este caso se utilizan medios ilícitos para encubrir un hecho imponible real. El diccionario de contabilidad citado en párrafos anteriores señala que la evasión fiscal es: "Incumplimiento en el pago de un impuesto, una vez que se ha caído en la situación que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal, mediante simulación o artificio."27. Bajo tales circunstancias, se presume que existe evasión fiscal cuando el contribuyente realiza un hecho o acto que pueda calificarse como fraudulento.

No obstante la distinción que ofrece la doctrina en cuanto a la legalidad de la elusión y de la evasión tributaria, el Código Fiscal de la Federación en nuestro país no distingue entre uno y otro término, reconociendo a ambos bajo el concepto de Defraudación Fiscal. Es así como el artículo 108 de la citada ley define como Delito de Defraudación Fiscal al acto que se comete con uso de engaños o aprovechamiento de errores, para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener beneficios indebidos con perjuicio del fisco federal. Las mismas penas para dicho delito se aplican a quien "...realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal..." (Art.109, Fracc.IV, C.F.F.).

Ahora bien, son muchas las causas que generan evasión tributaria, lo que en términos de nuestra ley se reconoce como defraudación fiscal. Detallar en qué consista cada una de ellas supera el objetivo de este trabajo, por lo cual sólo se mencionan los principales aspectos que pueden propiciarla.

Causas generales de la defraudación fiscal:

A. Establecimiento de estímulos fiscales excesivos, favorables sólo para determinados grupos económicos que sirven de sostén al poder político. Con ello se dejan grandes lagunas legales que permiten al contribuyente escapar a la imposición.

B. Desconocimiento de la materia por parte del legislador, o negligencia en la creación de leyes tributarias que conduce a una imprecisa interpretación o aplicación de las mismas.

C. Incumplimiento por parte del Estado, de los objetivos de redistribución de la riqueza que se ha propuesto, la incidencia de los impuestos sobre los sectores económicos más débiles y la situación económica en general, cuando ésta atraviesa por etapas difíciles.

D. Resquebrajamiento de la actitud solidaria que debe tener todo ciudadano para contribuir a la satisfacción de importantes necesidades colectivas; principalmente a causa de diversas deficiencias económicas y políticas que generan resentimiento en los contribuyentes.

E. Resistencia psicológica de las personas frente al acto impositivo, sobre todo cuando la imposición resulta excesiva y en ocasiones desproporcional e injusta.

En relación con los aspectos mencionados, la doble imposición internacional representa una fuente de defraudación fiscal en cuanto a la repulsa del individuo frente al pago de dos o más impuestos sobre una misma renta. Por otro lado, el sujeto reconoce con dificultad la canalización de las contribuciones que efectúa en algún país extranjero, lo que aumenta su inconformidad y le incita a evitar o disminuir su pago en aquéllos países con los que adquiere una obligación fiscal.

Efectos de la evasión fiscal:

A. Establecimiento de una desigualdad entre los contribuyentes que pagan y no impuestos.

B. Aumento de cargas impositivas como consecuencia de falta de fondos estatales.

C. Afectación de fondos que estaban destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas, para el financiamiento de medidas de control fiscal dirigidas a reducir el fenómeno evasivo.

D. Disminución de la solidaridad social del individuo.

E. Favorecimiento de la anarquía, el desorden y la insubordinación frente a las instituciones.

Por todo lo expuesto, un sistema tributario que no reconoce las causas y los efectos de la evasión fiscal, y que no establece medidas para evitar o disminuir tales, se convierte en un sistema cómplice del atraso y la conservación del estado de cosas que sirven de retalladoras del progreso y el crecimiento positivo. Corresponde a la

política tributaria de cada país implementar medidas que impidan al impuesto ser un obstáculo para el desarrollo económico, sin renunciar por ello a la fiscalidad como uno de los instrumentos regulatorios de dicho crecimiento; evitando las prácticas de terrorismo fiscal que conducen al castigo antes que a la prevención, pues el ejercicio coactivo de la autoridad genera desconfianza entre los inversionistas.

Es necesario emplear la facultad impositiva que posee cada Estado para estimular positivamente el progreso económico de los mismos, siempre dentro de un marco legal que ofrezca equidad y seguridad a los inversionistas aclarándoles fielmente el objetivo de sus contribuciones.

2.3.3. Freno al Desarrollo Económico.

Los problemas señalados en los apartados anteriores obstaculizan ineludiblemente el desarrollo económico de los países que persisten en desarrollar el comercio mundial.

La injusticia que se comete al gravar desproporcionalmente una renta provoca una desigualdad de trato para las personas que intervienen en las relaciones internacionales. Este hecho genera temor entre los contribuyentes y los obliga a retirar sus capitales de aquéllas actividades que pueden resultar excesivamente gravosas, para colocarlos en actividades que quizá resulten menos productivas pero que ofrezcan mayor seguridad.

Por otro lado, la evasión fiscal como fenómeno provocado por la doble imposición, reduce considerablemente los ingresos que perciben los Estados por concepto del impuesto sobre la renta, ya que es este gravamen el que representa la principal fuente de ingresos para la mayoría de las naciones.

Dentro de la política económica de muchos países, especialmente para los que se consideran en vías de desarrollo, se reconoce como principio generalmente aceptado que las inversiones extranjeras constituyen un importante instrumento para el crecimiento económico, pues éste difícilmente puede darse si sólo utilizan sus bajos niveles de ahorro. Para comprender la problemática de este aspecto económico, vale la pena señalar lo que se entiende por Inversión Extranjera:

Según el Licenciado Carlos Arellano García, se entiende por inversión extranjera "...la acción y efecto de colocar capital, representado en diversas formas en país diferente de aquél en donde se obtienen los beneficios de la aplicación de recursos."28

En la exposición de motivos de la iniciativa presidencial de la Nueva Ley de Inversión Extranjera publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 1993, se define a la inversión extranjera como: a) La participación de inversionistas extranjeros, en cualquier proporción, en el capital social de sociedades mexicanas; b) la realizada por sociedades mexicanas con mayoría de capital extranjero; y, c) la participación de inversionistas extranjeros en las actividades y actos contemplados por esta ley.

De acuerdo a este concepto, se entiende que la nacionalidad de la inversión extranjera se deriva de la nacionalidad de la persona titular del capital y no de la procedencia del capital.

Dentro de los objetivos fundamentales del Plan Nacional de Desarrollo en nuestro país, publicados por el P. Carlos Salinas de Gortari a través del Diario Oficial de la Federación del 31 de mayo de 1989, destacan como elementos para el presente estudio los siguientes:

1. Modernización del Estado Mexicano por medio de la defensa de la Soberanía y promoción de los intereses de México en el mundo.

2. Adaptación de las estructuras económicas del país, a las nuevas modalidades de integración y competencia internacionales.

3. Desempeño de un papel más complejo, rico y diversificado en la política exterior, para fomentar la cooperación económica, el diálogo multilateral y la actividad bilateral.

4. Recuperación económica con estabilidad de precios a través de la estabilización continua en la economía, la modernización económica y la aplicación en la inversión.

5. En cuanto a la política tributaria se refiere, ésta debe propiciar la inversión empresarial sin desconfianza; y combatir la evasión, así como lograr una mayor derrama en la carga tributaria.

Como podemos apreciar, es básico el fortalecimiento de las relaciones internacionales en nuestro país, así como en muchas otras naciones que buscan el progreso de sus economías. El financiamiento externo, ya sea oficial o privado, es medio importante por el cual se transmite la tecnología y la riqueza que los países avanzados utilizan para su desarrollo hacia aquellos cuyas posibilidades productivas no han sido explotadas en su totalidad.

Son muchos los factores que determinan el movimiento de la inversión extranjera, tal es así que diversos países disponen de estatutos jurídicos especiales para su regulación. "La política sobre inversiones extranjeras forma parte de la política económica general, que se establece por el gobierno de cada país a atención al interés público y tomando en consideración las circunstancias económicas, políticas, sociales, culturales y jurídicas nacionales y las del contexto internacional."29

Dentro de los principales factores que condicionan la llegada de inversiones a un país, se encuentran: la estabilidad política, la disponibilidad de mano de obra en materias primas, el régimen jurídico general y muy particularmente la libre circulación de capitales. Al respecto, cabe mencionar que entre los efectos que produce la doble imposición internacional se observa un notable estancamiento de las naciones subdesarrolladas, ya que este fenómeno evita la fluidez de la circulación de bienes, servicios y capitales entre los países.

No obstante el creciente interés que poseen la mayoría de los países en vías de desarrollo con respecto a la inversión extranjera, este proceso implica grandes beneficios; pero también puede provocar resultados perjudiciales.

Dentro de las ventajas que produce la inversión extranjera destacan las siguientes:

1. Mejora la situación de la balanza de pagos.
2. Contribuye al desarrollo del país huésped.
3. Transfiere los conocimientos tecnológicos.
4. Capacita a la fuerza de trabajo local.
5. Permite la exportación de productos elaborados y la concurrencia a los mercados internacionales.

6. Surgen industrias suministradoras locales formadas con capital foráneo.
7. Se eleva el ingreso fiscal global y el nivel de vida económica.
8. Sanea la economía local al reducirse el costo del producto manufacturado por no pagarse fletes y aranceles.
9. Sirven de ejemplo a la inversión local.

Con respecto a las desventajas se citan las siguientes:

1. Predominio monopolístico de las empresas fruto de la inversión extranjera.
2. Dificultad para crear empresas locales.
3. Desplazamiento de las empresas locales.
4. Posible descapitalización a virtud de los pagos a titulares por concepto de intereses, dividendos, utilidades, etcétera.
5. Presión política por parte del extranjero.
6. Para las empresas extranjeras no tienen relevancia las necesidades sociales del país receptor.
7. Introducen al país huésped maquinaria obsoleta.
8. Pretenden ejercer amplia influencia en el país huésped.

Para evitar los efectos negativos de la inversión extranjera, resulta útil considerar los siguientes aspectos:

- a) No otorgar financiamiento interno nacional a la inversión extranjera.
- b) Distinguir de manera auténtica a la empresa nacional de la empresa extranjera.
- c) Revisar la política tributaria para evitar trato de privilegio y eliminar la evasión fiscal.
- d) Combatir prácticas monopolísticas.
- e) Evaluar la magnitud de la inversión extranjera así como sus ventajas o desventajas para el país receptor.
- f) Recordar la experiencia obtenida en materia de interposición diplomática para la protección de intereses de extranjeros.

En este orden ideas, podemos observar que el factor fiscal no influye de manera determinante para que un inversionista considere su deseo de invertir o no en un país, así como tampoco tal país se ve afectado de manera inmediata por este aspecto. Sin embargo, ese factor fiscal asume relevancia cuando una renta se somete a un gravámen excesivo, y más aún si a un sujeto se le grava por parte de dos sistemas impositivos con los que se involucra comercialmente.

En resumen, cuando un país regula la inversión extranjera y decide la manera como va a equilibrar los factores positivos y negativos para lograr su conveniencia, el factor fiscal representa un elemento considerable para promover la inversión que desea. Bajo estas circunstancias, la doble imposición dificulta el flujo de inversiones, incrementa los costos de las empresas que van a invertir y genera inseguridad para el inversionista, con lo que se reduce la posibilidad de concretar la operación, aún cuando el país establezca como necesaria y útil dicha inversión, y se adopten todos los demás instrumentos jurídicos para fomentarla.

Es por todo lo anterior (tanto por el interés de promover el comercio internacional y el libre juego de capitales, del trabajo y de la técnica; como para impedir la iniquidad de la carga fiscal hacia los contribuyentes a consecuencia de la

contradicción que generan los sistemas tributarios no armonizados), que el problema de la doble imposición preocupa en forma creciente tanto a los Estados como a los particulares que se relacionan comercialmente con el extranjero, así como a los estudiosos de las finanzas públicas y en especial a las organizaciones internacionales.

Es así que se han emitido diversas medidas tendientes a eliminar tan ingente problema. El estudio de tales esfuerzos se expone en el siguiente capítulo.

CAPITULO 3

MEDIDAS TENDIENTES A EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA

3.1. CONSIDERACIONES GENERALES.

Las medidas adoptadas por los diversos países que tienden a atenuar o a eliminar la doble imposición intencional se pueden dividir en dos grupos:

1. Medidas Unilaterales.
2. Medidas Bilaterales.

Como su nombre lo indica las medidas unilaterales son disposiciones jurídicas que se adoptan unilateralmente en la legislación de un país con el objetivo básico de evitar la doble imposición. Esas medidas generalmente se aplican por los países que gravan a sus contribuyentes bajo el principio de la residencia, ya que al agregar dicho principio al de la fuente, recae primordialmente sobre ellos la responsabilidad de la doble imposición.

Generalmente se identifican los siguientes métodos unilaterales de desgravación:

1. Método de acreditamiento o de imputación.
2. Método de deducción.
3. Método de reducción.
4. Método de diferimiento.
5. Método de crédito por inversión.
6. Método de exención.

Por su parte, las medidas bilaterales implican la adopción de convenios concertados entre dos países con el objetivo de armonizar las disposiciones fiscales y distribuir el poder tributario de las naciones involucradas.

La armonización tributaria se lleva a cabo a través de la imposición de los siguientes métodos plasmados en el contenido de convenios bilaterales, mismos que son firmados por los países interesados:

- a) Método de exención.
- b) Método de crédito o imputación del impuesto.
- c) Diferimiento del impuesto.
- d) Reducción del impuesto.

Un modelo de convenio bilateral para evitar la doble imposición surte efecto al

momento de ser ratificado por la autoridad competente de los países contratantes. Una vez ratificado se convierte en Tratado Bilateral de aplicación obligatoria, y se rige por el Derecho Internacional.

3.2. MEDIDAS UNILATERALES

3.2.1. Definición y Objetivo.

Según se señaló, las medidas unilaterales son procedimientos que normalmente se establecen en la legislación fiscal interna de los países, por lo que varían de un Estado a otro. Del mismo modo, no todas las naciones las incluyen en su legislación y tampoco surten efecto sobre todos los impuestos. El principal objetivo que se persigue con la aplicación de tales medidas es el de evitar la doble tributación, aunque en ciertos casos pueden no cumplir ese propósito sino apenas atenuar o reducir el problema.

La siguiente clasificación de medidas unilaterales empleadas a nivel internacional puede proporcionarnos una idea más clara con respecto al objetivo que persigue cada una de ellas:

Atenuar o reducir la Doble Imposición Internacional

- Método de Deducción del Impuesto.
- Método de Reducción del Impuesto.
- Diferimiento del Impuesto.
- Crédito por Inversión.

Evitar la Doble Imposición a Nivel Internacional

- Método de Exoneración o Exención.
- Método de Crédito o Imputación:
 - a) Crédito Directo.
 - b) Crédito Indirecto.
 - c) Crédito por Impuesto Exonerado.

En el tratado Modelo de la O.C.D.E. para evitar la doble tributación se establecen únicamente las fórmulas destinadas fundamentalmente a evitar la doble imposición, tales como la exención y la imputación. Sin embargo, resulta interesante estudiar de manera general las diversas medidas antes expuestas que se dirigen a atenuar o disminuir este problema, pues las que se destinan a evitarlo serán objeto de un análisis más profundo al exponer el estudio de los diversos convenios internacionales en materia fiscal.

Método de Deducción del Impuesto.

Con la aplicación de este método se permite deducir el impuesto pagado en el extranjero para el cómputo de la base gravable, es decir que el monto del impuesto

extranjero se considera como un gasto deducible para determinar la renta global del residente. Un ejemplo de este método se observa cuando un país, por ejemplo, grava los dividendos percibidos por la casa matriz de sus filiales establecidas en el extranjero, sobre una base neta.

Usualmente este método es adoptado por los países exportadores de capitales, y representa un aspecto desfavorable para la inversión en esos países debido a que el inversor gozará parcialmente de las ventajas fiscales que eventualmente otorgue el país en desarrollo.

Para muchos especialistas en la materia, resulta común considerar este método como una modalidad más del método de acreditamiento pero en un sentido débil, mientras que el método de acreditamiento refleja un tipo de imputación más fuerte.

Método de Reducción del Impuesto.

Este método consiste en gravar las rentas de fuente extranjera, con una tasa impositiva menor a la que se aplica sobre las rentas de fuente nacional.

Un ejemplo de este método se presenta cuando un país grava los dividendos que una sociedad recibe de una subsidiaria extranjera, en menor medida que los dividendos de las empresas nacionales, ya sea deduciendo del dividendo una cantidad determinada y aplicando a la diferencia el tipo impositivo ordinario, o también gravando directamente el dividendo extranjero con una tasa inferior.

En este caso la doble imposición puede llegar a evitarse, pero obviamente dependerá de la tasa que se aplique. De este modo, puede suceder que la tasa reducida, más el impuesto pagado en el país de la fuente se iguale al impuesto nacional con lo que la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero también se iguale con las rentas obtenidas en el país; sin embargo, difícilmente la tasa reducida llega a permitir que las rentas tributen a nivel de la tasa nacional.

Al igual que el método de la deducción, este procedimiento no favorece la inversión en países en desarrollo, ya que el inversionista extranjero no obtiene un beneficio normal con las exoneraciones que concede el país de la fuente.

Método de Diferimiento del Impuesto.

Este método se aplicó fundamentalmente por Estados Unidos y se derogó en 1981 por una ley de reforma tributaria emitida por el presidente Carter y apoyada por el senador Kennedy, en consideración de los pocos beneficios que brindaba. Sin embargo, en la actualidad algunos autores de países desarrollados han defendido este sistema, pues lo consideran propicio para el mantenimiento y reinversión de utilidades en el país de la fuente el cual, generalmente es un país desarrollado.

El método consiste en diferir o suspender el pago del impuesto en el país de residencia sobre las rentas obtenidas en el país de la fuente, hasta el momento en que las filiales establecidas en el extranjero distribuyan dividendos hacia la casa matriz en el país de residencia. El régimen tiene ciertas limitaciones, entre ellas destaca el hecho de que normalmente no se comprenden en este sistema las filiales ubicadas en los llamados "paraísos fiscales".

Método de Crédito por Inversión.

En realidad este procedimiento se asimila más a un régimen de incentivos tributarios a favor de empresas con operaciones internacionales, que a una medida para atenuar la doble imposición. Su aplicación consiste en autorizar como deducción del impuesto o de la renta, y dentro de cierto límite, los importes que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos. Generalmente, este método sólo se aplica sobre las inversiones que las empresas realizan dentro de su propio país y no sobre las que realizan en el extranjero (de la renta o del impuesto). Si se permitiera la deducción de la renta se trataría más que de un crédito por inversión, de un método de deducción como el expuesto anteriormente.

Método de Exención, Exoneración o Reparto del Impuesto.

Antes de efectuar un breve análisis de este método, conviene recordar que su objetivo va más allá del mero intento por atenuar la doble imposición, y pretende evitarla en la medida de lo posible. En este caso, el Estado de domicilio o residencia libera total o parcialmente del pago del impuesto a los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

La diferencia entre el procedimiento de exención y el de imputación consiste en que el primero actúa sobre la base imponible, mientras que el segundo actúa sobre las tasas impositivas.

Un ejemplo clásico de este método es la cláusula que se establece normalmente en las legislaciones fiscales de los países, en cuanto a la exoneración del impuesto sobre la renta de los funcionarios, diplomáticos y extranjeros, sobre una base de reciprocidad.

El método de exoneración se aplica regulamente sobre dos formas:

- a) Exención o exoneración integral.
- b) Exención o exoneración progresiva.

En el primer caso, el Estado de residencia renuncia por completo al gravamen sobre las rentas procedentes del país de origen.

En el caso de la exoneración progresiva, el Estado de residencia calcula el tipo impositivo que corresponde al total de rentas procedentes del país de la fuente, y con esa tasa impositiva grava solamente las rentas obtenidas en el país de residencia y no a las procedentes del país extranjero o de la fuente.

El modelo de la O.C.D.E. recomienda únicamente el método de exención con progresividad para ser incorporado como fórmula para los tratados bilaterales de sus países miembros que tienden a evitar la doble imposición.

A continuación se ejemplifica la aplicación del método de exención progresiva:

La Compañía "X" de Canadá, obtiene a través de una subsidiaria establecida en Francia una renta de \$1,000.00 y paga allí (país de la fuente) un impuesto de \$100.00. La subsidiaria remite la utilidad neta a la casa matriz en Canadá y allí la empresa ha obtenido \$2,000.00. El cálculo del impuesto a pagar en Canadá sería en términos generales, el siguiente:

Renta computable obtenida en Canadá.	\$ 2,000.00
Renta total computable obtenida en Francia.	1,000.00
Renta total computable para la empresa	3,000.00
Tasa efectiva aplicable.	20 %
Impuesto 20% aplicable sobre \$2,000.00	400.00
	=====

Si se trata del método de exoneración integral, la empresa no incluye la renta extranjera y calcula el impuesto sobre los \$2,000.00 a la tasa que le corresponde, que por efecto de una escala progresiva por ejemplo, puede ser menor al 20%.

El método de exención o exoneración del impuesto es apoyado por los países en desarrollo, pues consideran que es la mejor solución para estimular las inversiones en sus territorios, por ser la menos onerosa para los inversionistas. Por su parte, los países industrializados consideran que este método como medida unilateral, viola al principio de la neutralidad fiscal con respecto al lugar en donde se efectúa la inversión.

En realidad la aplicación de este método no es muy aceptado tanto por los países desarrollados como los países en desarrollo, principalmente por razones políticas más que jurídicas o económicas, ya que con gran dificultad un Estado puede renunciar al ingreso total o parcial que generan los impuestos.

Método de Acreditamiento o Imputación del Impuesto.

Al igual que el sistema anterior, este método también pretende evitar, más que atenuar, los problemas de la doble imposición. Su aplicación consiste en deducir el impuesto causado en el propio país del contribuyente, del que se pago en el extranjero.

Un ejemplo de lo anterior se observa cuando un Estado grava la totalidad de la renta mundial de un contribuyente que reside en su territorio, pero imputa, deduce o acredita los impuestos pagados en el extranjero sobre la renta de fuente extranjera

computable. En este caso, el país de residencia da por hecho la aplicación de los impuestos extranjeros por el país del inversor.

Este método se puede aplicar de dos formas:

a) **Imputación Integral.**

Consiste en acreditar totalmente y sin limitación alguna el impuesto pagado en el extranjero, de modo que si resulta superior al nacional se pueda pedir la devolución en el país de residencia.

b) **Imputación Ordinaria.**

Este método se aplica normalmente por la mayoría de los países, y consiste en acreditar también el impuesto extranjero pero sólo hasta el límite del impuesto nacional sobre los ingresos obtenidos en el extranjero. El modelo de la O.C.D.E. sugiere la adopción de este método tanto a nivel unilateral en la legislación de los países miembros como a nivel bilateral dentro de las fórmulas establecidas en los tratados tributarios.

La imputación ordinaria se puede aplicar de dos formas:

1) **Por país.**- En este caso no es posible compensar las pérdidas de un país, con las ganancias de otro.

2) **En general .**- En este caso sí procede la compensación de las pérdidas de un país, con las ganancias de otro.

A continuación se exponen las principales ventajas e inconvenientes del método de crédito. Resulta interesante observar que este método es defendido por los países exportadores de capital o industrializados, y atacado por los países en vías de desarrollo o importadores de capital.

Ventajas.

a) Los países industrializados consideran que este método favorece al principio de equidad para el país de residencia, ya que el tratado fiscal se da por igual entre todos los residentes de un país, independientemente del origen de las rentas.

b) Los mismos países industrializados señalan que este método propicia condiciones económicas favorables, pues se produce la neutralidad del sistema fiscal en los lugares donde se han de realizar las inversiones.

c) Tales países mencionan también que el proceso de recaudación se beneficia con este método, en el sentido de que no se renuncia al ingreso de un impuesto al contrario del método de exención que para ellos implica un sacrificio fiscal.

d) Este método también puede beneficiar al país de origen que normalmente es

importador de capitales, ya que el impuesto a repatriar es casi nulo cuando se aplica el diferimiento de tal gravamen.

e) Una última ventaja de este procedimiento, es la aplicación del método usual en el país de residencia, lo que permite conocer los ingresos extranjeros que percibe un contribuyente nacional.

Desventajas.

a) Se puede ejercer una gran presión sobre las empresas debido a que en este método no subsisten los deberes formales hacia las dos administraciones.

b) Por lo regular este método resulta complicado, particularmente cuando se deben imputar los impuestos pagados en el extranjero.

c) Los países importadores de capital consideran que la imputación de impuestos extranjeros suprime el atractivo que su menor tributación puede suponer. Adicionalmente señalan que la inversión externa se ve disminuida debido a que este método anula la eficacia de los incentivos fiscales.

Para finalizar con el análisis del método de acreditamiento, es necesario señalar que existe una modalidad especial de este procedimiento. Dicha modalidad se denomina "Crédito Indirecto" y se aplica en países como México, Estados Unidos e Inglaterra.

El método de crédito indirecto se permite a los accionistas, y con su aplicación se pretende equilibrar la carga fiscal sobre las sociedades que operan en el extranjero a través de empresas filiales, con la carga fiscal sobre sociedades que operan directamente a través de subsidiarias. Un ejemplo de esta situación lo podemos apreciar cuando una sociedad estadounidense actúa en el exterior a través de una sucursal, en tal caso la sociedad matriz paga el impuesto y se le permite un crédito directo (sólo se permite a las sociedades y no a los accionistas). Cuando la inversora extranjera es una subsidiaria independiente, es la subsidiaria extranjera la que paga el impuesto y no la sociedad matriz.

3.2.2. Acreditamiento en Estados Unidos de Impuesto Sobre la Renta retenido en México.

El objetivo primordial del sistema estadounidense para el acreditamiento de impuestos causados en el extranjero, es el de evitar la doble imposición sobre los mismos ingresos percibidos por sus ciudadanos, personas físicas residentes o corporaciones constituidas en los Estados Unidos.

El fundamento para acreditar el impuesto extranjero, se contempla en la

sección 901 del Código Fiscal o "Internal Revenue Code" (IRC).

La renta general que permite el acreditamiento en la legislación estadounidense limita este procedimiento a la porción de la renta que deriva de fuente extranjera. La fórmula que determina la cantidad que se puede utilizar en contra del impuesto de los U.S.A. es la siguiente:

El impuesto a acreditar es el impuesto total en Estados Unidos como la renta de fuente extranjera es a la renta total. Matemáticamente lo anterior se expresa de la siguiente forma:

Crédito / Impuesto total en U.S.A. = Renta de fuente extranjera / Renta total

es decir :

Crédito = $\frac{\text{Impuesto total en U.S.A.} \times \text{Renta de fuente extranjera}}{\text{Renta Total}}$

La fórmula anterior se complica en la medida en que se pretende obtener la renta de fuente extranjera, ya que para su determinación se debe utilizar un sistema de asignación de gastos mundiales bajo los reglamentos de la Tesorería en su Sección 1.861-8. Dichos reglamentos reducen la renta de fuente extranjera a través de la asignación de gastos y por consiguiente, al reducirse el numerador, la proporción resulta menor y más limitante. Adicionalmente, este sistema incluye nueve categorías de ingresos con fuente de riqueza foránea o, como se denomina en U.S.A. "canastas":

1. Ingresos pasivos.
2. Ingresos por intereses con impuesto retenido alto.
3. Ingresos por servicios financieros.
4. Ingresos por transportación marítima y aérea.
5. Ingresos por dividendos de corporaciones no controladas.
6. Ingresos por dividendos de un DISC.
7. Ingresos por actividades comercializadoras de una FSC.
8. Ingresos por distribución de una FSC.
9. Ingresos sujetos a la limitación general (ingresos no incluidos en ninguna canasta) o Canasta Activa.

El procedimiento para determinar el impuesto extranjero acreditable consta de dos pasos de acuerdo a las limitaciones que tiene cada canasta:

1. Determinación del porcentaje de impuesto estadounidense sobre los ingresos de la canasta, esto es:

Resultado Fiscal de Ingresos Globales <u>de la Categoría Especifica</u>	*	Impuesto de U.S.A.
Resultado Fiscal de todas las categorías.		

2. Determinación del Impuesto Extranjero Acreditable:

Resultado Fiscal de Ingresos <u>Extranjeros de la Categoría Especifica</u>	*	Porcentaje del Impuesto de U.S.A. aplicable a esta categoría.
Resultados Fiscales de Ingresos Globales de la Categoría Especifica.		

Para efectuar un análisis del acreditamiento del Impuesto sobre la Renta en México (Impuesto Directo) no es necesario detallar cada una de las nueve categorías anteriores, sino sólo exponer las principales consideraciones con respecto al acreditamiento del I.S.R. retenido sobre ingresos pasivos. Dentro de la categoría de los ingresos pasivos se consideran los siguientes:

- Dividendos.
- Intereses.
- Rentas.
- Regalías.
- El exceso de ganancias sobre pérdidas de la enajenación de activos que generen ingresos pasivos como los anteriores, por ejemplo: Acciones, Bonos e hipotecas, patentes y marcas, bienes raíces, entre otros.
- El exceso de ganancias sobre pérdidas monetarias.

Cuando se trata de rentas y regalías que se reciben de personas no relacionadas con el causante, éstas se consideran como ingresos activos y entran a la canasta de ingresos sujetos a la limitación general, por lo que el causante obtiene un mejor resultado al acreditar el impuesto extranjero. Como el I.S.R. retenido sobre rentas es del 21 por ciento, generalmente se puede acreditar sin limitaciones en contra del impuesto de E.U.A. ya que las rentas están sujetas en ese país a un impuesto más alto, 31 por ciento máximo para personas físicas, y 34 por ciento máximo para corporaciones.

Al tratarse de servicios profesionales desempeñados en E.U.A. se considera fuente de riqueza estadounidense para efectuar el acreditamiento, pero surgen limitaciones cuando dichos servicios se consideren en México como asistencia técnica y se le retenga el 15 por ciento de I.S.R. como regalías.

Ejemplo:

Una Corporación Estadounidense recibe ingresos por servicios profesionales por la cantidad de \$1,000.00. El impuesto sobre la renta para corporaciones es del 34 por ciento, por lo que se causa un total de \$340.00, esto es $(\$1,000.00) \times (34\%)$. Pero en el supuesto de que \$100.00 de los ingresos provengan de servicios prestados en los E.U.A. para beneficio de una empresa mexicana, el I.S.R. se causa por asistencia técnica por lo que la empresa mexicana le retuvo el 15 por ciento al hacerle el pago, esto es $(\$100.00 \times 15\%)$. La sección 904 de I.R.C. da como el resultado del ejercicio la limitación total del impuesto retenido en México. Esto se ejemplifica como sigue:

1. Determinación de la proporción del impuesto de E.U.A. de esta canasta (categoría activa).

$$1,000.00 / 1,000.00 (340) = \$340.00$$

2. Limitación (cantidad acreditable).

$$0.00 / 1,000.00 (340) = 0$$

Si en este período contable la corporación no percibe ingresos provenientes de fuente de riqueza foránea, el I.S.R. de \$15.00 lo debe llevar hacia dos años anteriores o hacia cinco años posteriores. De este modo, el impuesto mexicano puede perderse, si en los dos años anteriores o en los siguientes cinco ejercicios tampoco obtiene ingresos foráneos o pérdidas.

Es por lo anterior que los fiscalistas estadounidenses procuran estructurar la inversión de modo que el I.S.R. mexicano se cause en la menor cantidad posible, o incluso pretenden lograr que desaparezca.

Con respecto de los pagos a personas estadounidenses los ingresos por esta causa pueden clasificarse dentro de la canasta de Intereses con impuesto alto, ya que el I.S.R. retenido puede ser igual o superior al 5 por ciento del ingreso bruto dependiendo del concepto por el que se perciban.

Este aspecto es muy complejo y de gran importancia para las instituciones bancarias y financieras por lo que, el porcentaje de retención final que se incluyó dentro del tratado para evitar la doble tributación entre México y E.U.A., se redujo a un 4.9 por ciento.

En lo que se refiere al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero por subsidiarias que distribuyen dividendos a una corporación estadounidense, el régimen aplicable es similar al sistema mexicano. No obstante conviene recordar que en México no hay retención del I.S.R. en el pago de dividendos.

Para aplicar este régimen, la corporación constituida en E.U.A. tiene que poseer por lo menos un 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de las subsidiarias extranjeras. Cuando se reciban ingresos provenientes de dichas subsidiarias, el impuesto pagado por éstas en el extranjero se considera como un impuesto indirecto, bajo la sección 902 del I.R.C.

En México, el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.) se asimila a la sección 902 del I.R.C. en E.U.A., al otorgar a personas morales residentes en territorio mexicano, el derecho de acreditar el impuesto extranjero pagado por la subsidiaria en el exterior.

Una diferencia importante entre los dos sistemas es en el número de subsidiarias que se pueden considerar. En México, el acreditamiento del impuesto (indirecto) sólo puede ser el de la subsidiaria de primer nivel, mientras que en E.U.A., la matriz puede aprovechar el impuesto de subsidiarias hasta de tres niveles. El requisito para utilizar el acreditamiento del impuesto indirecto es el de que cada corporación en la cadena debe poseer un mínimo del 10 por ciento de la otra. Además, es requisito para la matriz estadounidense obtener por lo menos un 5 por ciento como producto de multiplicar las acciones que posee indirectamente de las subsidiarias de hasta tres niveles.

El siguiente caso ejemplifica lo anterior:

Una Corporación Estadounidense posee el 80 por ciento de las acciones con derecho a voto de una corporación sueca. Por su parte, la Corporación sueca posee el 50 por ciento de las acciones con derecho a voto de una Corporación Alemana.

Finalmente la corporación Alemana posee el 20 por ciento de las acciones con derecho a voto de una Corporación Francesa.

En este ejemplo se cumple el primer requisito para calificar dentro del régimen del acreditamiento del impuesto indirecto, ya que cada una de las corporaciones en cadena posee al menos un 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de su subsidiaria. El segundo requisito también se satisface en cuanto que la matriz Estadounidense termina teniendo el 6 por ciento del grupo, esto es, $(0.08)(0.05)(0.20)$.

De acuerdo a la exposición anterior, se observa que tanto el impuesto directo como el indirecto son acreditables y sujetos de ciertas limitaciones. Tales limitaciones se establecen en la sección 904 de I.R.C. Esto indica que, salvo casos específicos, el I.S.R. retenido en México sobre pagos hechos a estadounidenses, se puede acreditar en los E.U.A. de manera similar al procedimiento empleado en nuestro país.

3.2.3. Acreditamiento en México del Impuesto Sobre la Renta retenido en el extranjero.

En el tema anterior se mencionó que la legislación fiscal mexicana cuenta con un sistema similar al de E.U.A. en cuanto al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero. Este método mexicano corresponde al grupo de medidas unilaterales tendientes a evitar la doble imposición de la renta y reconocido (según se señaló en páginas anteriores) como Principio o Método de Imputación. Su aplicación se fundamenta en el Artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.R.) y su Reglamento (R.I.S.R.). Para comprender la adaptación de este procedimiento, es recomendable analizar detalladamente el contenido del artículo mencionado.

Crédito de Impuestos Extranjeros.

El primer párrafo del artículo 6 de la L.I.S.R. señala:

"Los residentes en México, podrán acreditar el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que haya pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley"

De acuerdo a esta primera disposición resulta claro que la legislación mexicana en materia del Impuesto Sobre la Renta permite a los contribuyentes de este impuesto residentes en territorio nacional, la deducción del impuesto extranjero efectivamente pagado, siempre y cuando dicho gravamen corresponda a ingresos sujetos al pago de este impuesto en México.

En relación con el mismo párrafo, se observan las siguientes reglas que condicionan la aplicación del Método de Imputación o Acreditamiento del impuesto extranjero:

- a) Debe de acreditarse la residencia en México, del contribuyente que pretenda aplicar el acreditamiento de impuestos extranjeros.
- b) Debe existir una obligación real del pago del impuesto sobre la renta mexicano.
- c) Debe darse un pago efectivo del impuesto en algún país extranjero.
- d) Debe tenerse una fuente de riqueza ubicada fuera del territorio nacional a través de la cual se obtengan los ingresos por los que se pagó el impuesto extranjero.
- e) Debe observarse que los mismos ingresos sujetos al impuesto extranjero se gravan también conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicano.

A continuación se analizan los supuestos anteriores:

El artículo 1° de la Ley, establece que todas las personas residentes en México, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta con respecto a todos sus ingresos incluyendo los obtenidos de fuente de riqueza extranjera.

De acuerdo al principio de Renta Mundial que México aplica para gravar la totalidad de ingresos obtenidos dentro o fuera de su territorio sobre aquellos sujetos que residen en él, resulta del todo equitativo permitir el acreditamiento del impuesto cubierto en una jurisdicción extranjera.

En el contenido del artículo 1° de la Ley, también se establece la obligación de pagar el impuesto sobre la renta causado por los sujetos residentes en el extranjero, independientemente de su nacionalidad, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

Cuando el ingreso se genera en México resulta claro que la legislación mexicana no permite el acreditamiento del impuesto causado en el exterior sobre el mismo ingreso, por lo que la eliminación de doble tributación depende de las disposiciones que establece el país extranjero para este fin.

Por último, el mismo artículo 1° señala como obligados al pago del impuesto mexicano, a los sujetos residentes en el extranjero sobre los ingresos que obtengan de un establecimiento permanente o base fija ubicada en territorio nacional.

Desafortunadamente en este caso la Ley incurre en una falta de equidad, ya que el crédito de impuestos pagados en el extranjero sólo se permite a los residentes en México; mientras que los no residentes con establecimiento permanente o base fija en el país tiene la obligación de pagar el impuesto respecto de sus ingresos aún cuando estos hayan sido objeto de gravámen extranjero.

En el segundo párrafo del artículo 6 reglamentario se reconoca la incongruencia comentada anteriormente, permitiendo acreditar el impuesto extranjero sólo con respecto a los ingresos "...que hayan sido sujetos a retención" y obtenidos por personas residentes fuera del territorio nacional con establecimiento permanente en México.

Obligación del Pago del Impuesto.

El objetivo del método de acreditamiento consiste en evitar la doble tributación, por lo que resulta lógico conceder el beneficio de dicho procedimiento sólo a quienes tengan la obligación de pagar Impuesto Sobre la Renta en México.

Impuesto Pagado en el Extranjero.

Al precisar que sólo se puede acreditar el impuesto pagado efectivamente en el extranjero se cumple con el objetivo que persigue esta medida. En el párrafo anterior se mencionó que el único objetivo del artículo 6 de la Ley, es el de evitar la doble imposición, por lo cual resulta necesario especificar esta condición. De no ser así, podría acreditarse cualquier impuesto teórico no pagado efectivamente y con ello servir de estímulo fiscal para la actividad económica en el extranjero desviando los fines antes expuestos.

Ingresos Obtenidos en el Extranjero.

Esta condición contenida en la Ley, permite identificar los casos en que se tiene derecho a acreditar los impuestos pagados en el extranjero. Así, se entiende fácilmente que México solamente permite aplicar dicho método a quienes tienen la obligación de pago con el fisco mexicano respecto de la totalidad de su renta gravable, y que obtienen ingresos procedentes del extranjero por los cuales pagaron impuesto en ese otro país.

Ingreso Gravado en México.

El último supuesto reconoce que con esta medida el legislador sólo busca evitar la doble imposición por lo cual, no existe razón para conceder el beneficio del crédito de impuestos sobre ingresos que se gravan sólo en un país extranjero y no en México.

Queda claro que la legislación fiscal mexicana en este sentido, no pretende conceder incentivos a residentes en México que generen ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en otros países. Reconozcamos una vez más que el único objetivo de esta disposición, es el de evitar la doble tributación.

Ingresos por Dividendos.

El segundo párrafo del artículo 6, establece una variante al procedimiento general de determinación del impuesto extranjero acreditable en México, exclusivamente aplicable a los ingresos obtenidos por distribución de utilidades o dividendos de sociedades residentes en el extranjero, cuando tales ingresos se paguen a personas morales residentes en México y las mismas tengan al menos el 10 por ciento de participación en el capital de la sociedad en el extranjero. Con respecto a esta limitante, la Ley señala en este segundo párrafo lo siguiente:

"El acreditamiento al que se refiere este párrafo (impuesto extranjero sobre dividendos o utilidades distribuidas por sociedades residentes fuera del país)* sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea proleitaria de cuando menos el 10 por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero durante los seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o utilidad de que se trate".

El procedimiento de aplicación para el contribuyente mexicano, consiste en acreditar el impuesto que le corresponde directamente sobre tal ingreso, y también el impuesto sobre la renta pagado por la persona residente en el extranjero sobre su propia utilidad gravable, en la proporción en que el residente en México participe en el capital social de tal sociedad. Para aplicar esta opción se requiere que el ingreso acumulado sea el equivalente al monto del dividendo percibido (antes de cualquier retención o impuesto aplicable al mismo), más el impuesto extranjero sobre la renta pagado por la sociedad del extranjero que proporcionalmente corresponda a la persona moral residente en México.

Para ejemplificar el procedimiento anterior se presenta el siguiente caso:

La empresa "A" residente en México posee el 100 por ciento de acciones de la compañía "B" residente en Suecia, por lo cual dicha subsidiaria distribuye la totalidad de la utilidad neta del año.

Utilidad de la subsidiaria extranjera	\$1,000.00
Tasa impositiva a corporaciones en Suecia	<u>30 %</u>
Impuesto corporativo en el extranjero	<u>300.00</u>
Utilidad neta, igual al dividendo	700.00
Tasa del impuesto retenible	<u>15 %</u>
Impuesto aplicable al dividendo	<u>105.00</u>
Dividendo neto	595.00

Impuesto Acreditable:	
a) Aplicable al dividendo	105.00
b) Pagado por la sociedad	<u>300.00</u>
Total Acreditable	405.00

* El agregado entre parentesis es mío.

Ingreso Acumulable:	
a) Dividendo bruto percibido	700.00
b) Impuesto opcional acreditable	<u>300.00</u>
	\$ 1,000.00

De acuerdo al ejemplo anterior, es posible reconocer que la empresa mexicana cuenta con dos alternativas para determinar el ingreso acumulable por dividendos percibidos del extranjero, así como el correspondiente impuesto acreditable, tales alternativas son las siguientes:

1. No ejercer la opción comentada, y solamente incorporar los datos concernientes a la distribución del dividendo, con lo que se obtendría:

Ingreso Acumulable	\$ 700.00
Impuesto Acreditable	105.00

2. Ejercer la opción que establece el segundo párrafo del artículo 6, y adicionar en ambos renglones el impuesto pagado por la subsidiaria extranjera, del siguiente modo:

Ingreso Acumulable	\$ 700.00 + 300.00 = 1,000.00
Impuesto Acreditable	105.00 + 300.00 = 405.00

La determinación de la mejor alternativa para acreditar el impuesto extranjero, depende de diversos factores, como pueden ser: tasas impositivas extranjeras para la corporación y para dividendos, situación fiscal de la empresa mexicana, etc..

Máximo Acreditable Para Personas Morales.

El tercer párrafo del artículo 6 de la Ley, atiende a la determinación del impuesto máximo acreditable en México, por personas morales, respecto del pago en el extranjero. De acuerdo a esta disposición, el monto del impuesto acreditable "...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 que resulte conforme a las disposiciones aplicables a esta Ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio..."

Un ejemplo de lo anterior puede ser el siguiente:

Utilidad Fiscal del extranjero	\$ 1,000.00	(A)
Utilidad Fiscal del ejercicio (total)	10,000.00	(B)
Tasa impositiva aplicable	34 %	
Impuesto causado en el ejercicio	3,400.00	(C)

Determinación del impuesto máximo acreditable:

$$1. 3,400.00 / 10,000.00 = 0.34$$

$$2. (0.34) (100) = 34\%$$

$$3. 100.00 \times 34 \% = 340 \text{ Impuesto máximo acreditable}$$

El cómputo en este caso arroja el mismo resultado que se obtiene de aplicar directamente la tasa del 34 por ciento a la utilidad fiscal proveniente de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

La disposición comentada limita el impuesto extranjero acreditable al monto que efectivamente se cause en México respecto de la utilidad proveniente de la fuente extranjera. En tales condiciones, el impuesto máximo acreditable será un importe igual o menor al gravamen proporcional determinado conforme al ejemplo precedente.

Con lo anterior, se puede suponer lo siguiente:

Año	X1	X2
Impuesto Mexicano	N\$ 3,400.00	N\$ 3,400.00
Impuesto Extranjero	N\$ 4,000.00	N\$ 3,200.00

Por el año X1 el impuesto máximo acreditable sería igual a N\$ 3,500.00 correspondiente al impuesto mexicano aplicable a la utilidad por ingresos obtenidos en el extranjero. En consecuencia, el excedente pagado en el extranjero por N\$ 500.00 no será acreditable, por ser superior el impuesto pagado a lo que pagaría en México, constituyéndose en un gasto no deducible, de conformidad con el artículo 25, fracción I, de la propia Ley, y el artículo 6, tercer párrafo, de su reglamento.

En cuanto al año X2, el importe máximo acreditable será de N\$ 3,200, equivalente al impuesto extranjero efectivamente pagado, que resulte menor al impuesto mexicano. La diferencia por N\$ 200 no tiene efecto fiscal alguno ya que, en el caso concreto, el impuesto mexicano teórico de N\$ 3,400, sirvió como mera referencia y sólo se considera el importe efectivamente pagado en el extranjero.

Al continuar con el análisis de este tercer párrafo, se observa una limitante más para acreditar impuestos extranjeros y se relaciona con la deducción de gastos cuyo monto no se identifique plenamente con las erogaciones de la subsidiaria establecida en el extranjero.

En este caso, se determinará la proporcionalidad que existe entre los ingresos totales en el país en relación a los percibidos en el extranjero. Una vez hecho esto, se calculará el porcentaje autorizado para esas deducciones que no corresponden exclusivamente a la empresa del extranjero.

El siguiente ejemplo puede aclarar lo anterior:

Ingresos en México	N\$ 700.00
Ingresos en el extranjero	<u>130.00</u>
Total de ingresos	<u>830.00</u>
	=====

Deducciones de la subsidiaria en el extranjero que no pueden considerarse cien por ciento como gastos de la misma: N\$ 105.00.

Proporción aplicable a deducciones

$$\text{N\$ } 130.00 / 830.00 = 0.15 = 15\%$$

$$\text{N\$ } 95.00 \times 15\% = 14.25$$

=====

Utilidad Fiscal en México		N\$ 140.00
Utilidad Fiscal en el extranjero:		
Ingresos	N\$ 130.00	
Menos: Deducciones autorizadas	- 14.25	115.75
Utilidad Fiscal Consolidada		255.75
		=====

Determinación del Impuesto:

N\$ 255.75 x 34% =	N\$ 86.85
Impuesto pagado en el extranjero	12.00 (supuesto)
I.S.R. a cargo del contribuyente	74.95
	=====

Bajo estas condiciones el I.S.R. pagado en el extranjero se acepta como impuesto acreditable en su totalidad, por que al aplicar a la Utilidad Fiscal Determinada para la Subsidiaria ubicada en el extranjero de N\$ 115,75 x 34% = N\$ 39.35 resulta superior al impuesto por acreditar.

La diferencia entre el total de gastos por N\$95,00 y los autorizados proporcionalmente que ascienden a N\$ 14.25, no serán deducibles conforme lo establece el artículo 6, tercer párrafo, del Reglamento de la Ley.

Máximo Acreditamiento para Personas Físicas.

El cuarto párrafo del artículo 6 de la Ley, señala a la letra lo siguiente:

"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 lo previsto en el Capítulo XII del Título IV de esta Ley a los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, una vez efectuadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos de conformidad con el capítulo que corresponda del Título IV antes citado. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada".

Resulta fácil la aplicación una vez considerado el tratamiento para acreditar impuestos extranjeros a cargo de personas morales, por lo que no se repetirán

muchos de los comentarios efectuados al tercer párrafo, pues una gran parte de ellos se dará por reproducidos, particularmente en cuanto a la determinación del impuesto máximo acreditable.

La diferencia básica entre uno y otro párrafo, radica en el procedimiento aplicable al cómputo del impuesto proporcional, que para el caso específico de las personas físicas, hace referencia a los ingresos del extranjero y del ejercicio sujetos a las disposiciones contenidas en los artículos 139 al 143 de la Ley.

Una aplicación de dichas disposiciones se presenta en el siguiente ejemplo:

Persona Física "X"	
Ingreso en México	N\$ 1,000.00
Ingresos en el extranjero	<u>400.00</u>
Ingresos totales	1,400.00
Menos: Deducciones autorizadas	<u>800.00</u>
Ingresos netos	600.00
Menos: Deducciones Personales	<u>50.00</u>
Base Gravable	550.00
	=====

Impuesto retenido en el extranjero..... N\$ 85.26

Se aplican los Artículos 141 y 141-A sobre los ingresos
totales y se supone un resultado de I.S.R. 160.00

La proporción del impuesto acreditable resulta ser la siguiente:

$$N\$ 160.00 / 550.00 = 0.2909 = \underline{29.09\%}$$

$$N\$ 400.00 \times 29.09\% = 116.36$$

Impuesto en el extranjero	N\$ 85.26
Impuesto proporcional en México	<u>116.63</u>
Impuesto no acreditable	31.10
	=====

Con lo anterior, el impuesto pagado en el extranjero resulta ser mejor al obtenido en México, y sólo se acepta como acreditable lo efectivamente pagado, es decir en este ejemplo: N\$85.26.

Resulta claro que para efectos del párrafo estudiado, el término "ingreso" se identifica como el monto efectivamente acumulable para el cómputo del impuesto anual (Artículo 141: ...sumado después de efectuar las deducciones autorizadas por este Título, todos sus ingresos...) que nos permite obtener un resultado bastante lógico, de ingresos provenientes del extranjero.

Máximo Acreditable para Persona Físicas con Actividad Empresarial.

En seguida se comenta el contenido del quinto párrafo del Artículo 8, que señala lo siguiente:

"En el caso de personas físicas, que determinen el impuesto correspondiente a sus ingresos por actividades empresariales en los términos de la Sección 1 del Capítulo VI del Título IV de esta Ley, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10, a la utilidad fiscal empresarial que resulte conforme a las disposiciones aplicables de esta Ley, por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada."

Mediante esta disposición de reciente incorporación a la Ley, apenas a partir del año de 1994, se establece el método para acreditar impuestos pagados en el extranjero por ingresos obtenidos de personas físicas con actividad empresarial, subsanando con ello su omisión de años anteriores.

La determinación del impuesto máximo acreditable para tal caso específico, consiste en aplicar la tasa del 34% sobre la utilidad fiscal empresarial respecto de los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero y, al igual que para todos los casos citados en párrafos anteriores, el monto del impuesto por acreditar no deberá exceder a la cantidad que resulte de dicha aplicación.

Resulta necesario profundizar en el método del acreditamiento para impuestos extranjeros pagados por dichas personas físicas empresariales, ya que tal procedimiento no varía demasiado en relación con el aplicable a personas físicas. No obstante a ello, vale la pena señalar que existe una segunda opción de acreditamiento para el particular caso de actividades empresariales, el cual se establece en el artículo 8, primer párrafo, del reglamento de la propia Ley, y consiste en dividir el total de impuestos causados en México por el total de sus ingresos, entre la cantidad que resulte de aplicar la tarifa del artículo 141 de la Ley a los ingresos percibidos en el extranjero considerando sus deducciones autorizadas. El cociente así obtenido, se multiplicará por los ingresos acumulables de fuente ubicada en el extranjero.

Limitante por Nacionalidad o Ciudadanía.

El contenido del sexto párrafo del artículo analizado, señala lo siguiente:

"Las personas físicas 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 hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición."

En el párrafo anterior se identifica una limitante más para efectuar el acreditamiento del impuesto extranjero, misma que elimina la posibilidad de que un contribuyente pueda acreditar impuestos pagados en otro país de acuerdo a su nacionalidad o ciudadanía, aún cuando los ingresos correspondientes no deriven de fuente de riqueza ubicada en tal país. De este modo, sólo se permite acreditar los impuestos pagados en el país de nacionalidad o ciudadanía de una persona física, cuando el gravamen en cuestión se establece al obtener el ingreso de fuente de riqueza ubicada en tal país, y conforme a la legislación que rige en el mismo. A lo anterior, se suma el requisito de que el impuesto se pague en el país en que se originó el ingreso, y se acredite el monto equivalente al impuesto que corresponda cuando su percepción se realice por una persona no ciudadana ni nacional en dicho territorio. Un ejemplo de lo anterior, es el siguiente:

La persona física "X" es ciudadana del país "A", en cuyo territorio se ubica una fuente de riqueza que le genera ingresos. Estos ingresos causan un impuesto sobre la renta en el país "A" y al ser residente en México también se sujetan al gravamen mexicano. Es así, como la persona física "X" puede acreditar el impuesto pagado en el país "A", sobre el ingreso cuya fuente se ubica en el mismo; por otra parte, el crédito se limita al monto que le hubiese correspondido pagar de no haber sido ciudadano de ese país.

Resulta evidente la preferencia que brinda la legislación mexicana hacia el concepto de residencia, respecto del de nacionalidad o ciudadanía. Conviene señalar que al no establecer limitación alguna sobre las personas físicas que mantengan una doble residencia fiscal se permite el acreditamiento de impuestos extranjeros, aún cuando el ingreso no tenga su fuente en ese mismo país. Un ejemplo de esta falta de limitación puede ser el de una persona física residente en México y en Canadá, que obtiene ingresos de fuente de riqueza ubicada en Francia sobre los cuales paga impuesto sobre la renta canadiense.

Acreditamiento Diferido.

Enseguida corresponde analizar el contenido del séptimo párrafo del artículo en estudio, que a la letra dice lo siguiente:

"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 diez 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."

Esta disposición indica el procedimiento a seguir en el caso de que no se pueda hacer efectivo en México el crédito de impuestos pagados en el extranjero. Al respecto, se permite efectuar dicho acreditamiento en cualquiera de los diez ejercicios siguientes, observando las correspondientes disposiciones legales sobre el tratamiento de las pérdidas que se expone a continuación:

- a) El acreditamiento de impuestos extranjeros se puede perder en cualquier ejercicio en que pudiera haberlo hecho, y hasta por la cantidad en que pudo hacerlo.
- b) El impuesto acreditable debe actualizarse desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que se determinó, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al de su acreditamiento efectivo.
- c) El derecho de acreditamiento no puede ser transmisible, excepto en casos de escisión.

De acuerdo a las disposiciones anteriores, se pueden establecer dos situaciones bajo las cuales existe el derecho de acreditar impuestos extranjeros, pero sin la posibilidad de hacerlo efectivo:

1. Que no exista saldo a cargo en la declaración anual, o que dicho importe sea inferior al monto del impuesto extranjero acreditable. Esto a causa de que el impuesto anual se cubra por pagos provisionales efectuados en México, o por retenciones sufridas en el país.

En realidad, es difícil que esta situación se presente, ya que el impuesto acreditable del extranjero se deduce del impuesto anual causado en México, y sobre tal base se restan otras retenciones o pagos provisionales de impuestos mexicanos.

2. Que el impuesto extranjero acreditable exceda al impuesto anual mexicano, lo cual pudiese resultar en el caso de reportar un ingreso del extranjero superior al ingreso global del contribuyente, ya sea por deducciones excesivas, o porque en México se haya obtenido una pérdida.

En el caso de que las deducciones superen a los ingresos obtenidos se puede generar un saldo a favor del contribuyente, mismo sobre el cual se puede solicitar devolución, o compensarlo contra futuros adeudos, siempre y cuando el impuesto extranjero supere o iguale al monto del gravamen nacional efectuado o retenido efectivamente.

Conversión de Moneda Extranjera.

El octavo párrafo de la ley señala lo siguiente:

"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."

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación a que se refiere este octavo párrafo, dispone que para efectuar la conversión de contribuciones extranjeras a moneda nacional "...se estará al tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda

extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones." Es así como se establece que el tipo de cambio a emplear para la conversión del impuesto extranjero debe ser el mismo que se aplique para la conversión del ingreso acumulable, independientemente de la fecha efectiva del pago del gravamen extranjero. Esta medida resulta adecuada, pues de no existir el contribuyente podría verse afectado por las fluctuaciones cambiarias que ocurren entre la fecha en que se obtuvo el ingreso del extranjero y aquella en que se efectuó el pago del impuesto sobre el mismo.

Excesos de Impuesto Sobre la Renta al aplicar Tratados para Evitar la Doble Tributación.

Finalmente, el noveno párrafo del artículo 6 de la ley consagra lo siguiente:

"Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero Impuesto Sobre la Renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación, que en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese mismo tratado."

En relación con lo dispuesto en este párrafo, conviene observar la dificultad que se presenta para acreditar un impuesto extranjero pagado en exceso, ya que si existe un tratado tributario que establece importes menores, el acreditamiento del saldo en exceso, debe seguir un procedimiento específico contenido en la resolución de controversias del mismo convenio. Por último, cabe señalar que el artículo 4º-A de la citada Ley del Impuesto Sobre la renta, establece al respecto que las cargas menores o excepciones distintas a las previstas por la propia ley y contenidas en los tratados internacionales, sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite la residencia en el país de que se trate y en los términos de dicho tratado.

3.3. MEDIDAS BILATERALES

3.3.1. Definición y Objetivo.

Según se ha visto, la doble imposición es un problema que afecta en particular al comercio internacional. Por eso los países y también diversos organismos internacionales públicos y privados, se han preocupado por el fenómeno y han promovido la búsqueda de soluciones para evitar o atenuar aquélla.

En el apartado precedente se analizaron las medidas unilaterales que adoptan los diversos países para solucionar el fenómeno expuesto. Entre estas medidas destaca el método de imputación o acreditamiento de los impuestos pagados en un país extranjero, método que según se señaló, puede ser incluido en la legislación fiscal de cada nación involucrada.

Por otra parte existen medidas que generalmente resultan ser más eficaces para combatir el problema de la doble imposición y son aquéllas que se producen en marcos bilaterales, pues mientras que las medidas unilaterales no se establecen en la legislación de todos los países o no se aplican con carácter general a todos los impuestos, variando de un país a otro; los convenios bilaterales, adaptables a las realidades particulares de dos Estados, permiten eliminar con carácter general, la doble imposición sobre todo tipo de rentas. Con ello, se excluye de atender en la presente exposición, el análisis de la estructura y procedimientos de negociación de los convenios multilaterales -tanto de doble imposición (Tratado de Roma de 1922, Tratado de Ginebra de 1956, y el Convenio de la Comisión del Acuerdo de Cartagena para los países miembros del Pacto Andino de 1971), cuanto los que versan sobre otras materias pero que integran cláusulas fiscales, como el Convenio de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares-, y los acuerdos bilaterales que se limitan a contener alguna norma fiscal o que tratan de eliminar la doble imposición solamente en una categoría de renta y de patrimonios determinados (por ejemplo, convenios de doble imposición en materia de navegación marítima y aérea).

3.3.2. Legalidad y Estructura de los Convenios Bilaterales celebrados para Evitar la Doble Imposición.

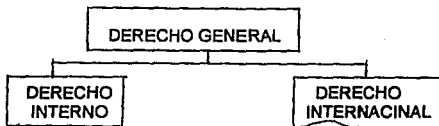
Como se desprende de los apartados anteriores, se han hecho grandes esfuerzos para eliminar la doble imposición mediante medidas unilaterales de desgravación y sobre todo, mediante Convenios fiscales bilaterales, que se han convertido desde 1960, en un elemento destacado de las relaciones económicas entre los países.

Los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición se convierten en Tratados Tributarios toda vez que han sido ratificados y aprobados por la autoridad

competente de cada país involucrado. Cuando se hable de Tratado a celebrarse entre países que se consideran soberanos en el orden jurídico se hace referencia al derecho internacional, por lo cual conviene definir lo que se entiende por esta rama de Derecho y posteriormente analizar lo que jurídicamente son los tratados y en qué se distinguen de otros convenios internacionales, como los tratados y los acuerdos ejecutivos.

El Derecho Internacional.

De acuerdo con el Licenciado Juan Manuel Sierra (31), el Derecho Internacional Público es el conjunto normativo de carácter obligatorio que fija los derechos y las obligaciones de los estados, al mismo tiempo que rige sus relaciones recíprocas. El citado autor identifica al Derecho Internacional como una rama que se desprende del Derecho General:



Así tenemos que el Derecho Internacional no es contrario al Derecho Interno de los Estados como en muchas ocasiones se cree, pues éstos en su gran mayoría lo reconocen como obligatorio en su Derecho Público. En México, el artículo 133 constitucional, establece que los Tratados forman junto con la Constitución, la Ley Suprema de la República, siempre que aquellos no se opongan a la misma.

Una definición más con respecto a lo que se entiende por Derecho Internacional es proporcionado por el Licenciado Modesto Seara, conforme a lo mencionado:

"El Derecho Internacional Público es el conjunto normativo destinado a reglamentar las relaciones entre sujetos internacionales."32

Comúnmente se habla de Estado y no de sujetos Internacionales, pero este último término abre la posibilidad de incluir a los organismos de carácter internacional.

Fuentes del Derecho Internacional.

Las Fuentes de Derecho Internacional se encuentran enumeradas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, mismo que representa al órgano judicial de las Naciones Unidas. Los diversos países que ratificaron la Carta de las

Naciones Unidas firmada en 1945, entre los que figuraba México, han aceptado como fuentes del derecho internacional las que en el citado precepto se señalan:

"La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

- a) Las convenciones internacionales, sean generales o particulares que establecen las reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- b) La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;
- c) Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
- d) Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 59."

En la actualidad se puede asegurar que la principal fuente del derecho internacional, se constituye por la celebración de convenciones internacionales o tratados, tanto bilaterales como multilaterales. De acuerdo a lo anterior, resulta obvio que los Estados están obligados en sus relaciones recíprocas a observar las normas que fija el Derecho Internacional.

Definición de Tratado.

Los tratados son "la forma documentaria explícita que los Estados dan a un acuerdo."³³

"Tratado es todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos de Derecho Internacional."³⁴

La convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados señala en el artículo 2-1-a lo siguiente: "se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular."

De acuerdo con las definiciones anteriores podemos establecer, que el tratado constituye una relación de derecho únicamente entre los Estados contratantes con los órganos jurídicos internos del Estado sólo hasta el momento en que el Derecho Internacional se incluye en el Derecho Interno según lo dispongan las propias leyes. De este modo el tratado sólo genera obligaciones entre las partes contratantes como sujetos al Derecho Internacional.

Aunado a lo anterior, resulta claro que los tratados deben regirse por el Derecho Internacional y no por el Derecho Interno de alguno de los Estados

contratantes, ya que de otro modo el documento carecería de validez jurídica internacional al constituirse como un contrato y no como un tratado entre dos o más Estados.

Diferencias entre un Tratado, un Contrato y un Acuerdo Ejecutivo.

Es común designar a los tratados bajo diversas denominaciones. En algunas ocasiones se les reconoce como convención, estatuto, regla, acuerdo, protocolo, pacto, modus vivendi, concordato, etc. Generalmente se les denomina contrato o acuerdo. Aunque existen diferencias entre los tratados, contratos y los acuerdos, dichas distinciones radican en el contenido más que en la nomenclatura de cada uno de ellos.

Para poder determinar si se está ante la presencia de un tratado, un contrato o un acuerdo resulta necesario definir la esencia de estos dos últimos, ya que el primero ha sido definido en el apartado anterior.

Contrato es un "Documento que plasma la voluntad de quienes intervienen en él y señala la conducta que cada quien deberá observar con relación a un evento determinado."³⁵

Por su parte, un Acuerdo es la "resolución tomada por una o varias personas."³⁶ en relación con un acontecimiento específico.

Como podemos apreciar, la diferencia entre un Tratado y un Contrato radica en que el primero representa un acuerdo de voluntades por conducto de uno o varios individuos facultados por el orden jurídico interno de cada Estado contratante. En cambio en el contrato la voluntad la manifiesta un individuo sujeto al orden jurídico interno pero no actúa como un órgano del Estado. Una diferencia más consiste en que mientras que el contrato no requiere ser ratificado por las partes involucradas, en el tratado sí debe formalizarse el procedimiento de la aceptación: primero se firma el tratado por el representante autorizado y después se ratifica. Finalmente cabe señalar que el contrato se rige por el orden jurídico interno de cada una de las partes involucradas, mientras que el tratado adquiere su validez objetiva dentro del orden jurídico internacional.

Por otro lado, un Acuerdo (en este caso un Acuerdo Ejecutivo), se diferencia de un Tratado en la medida en que el contenido de cada uno de ellos permita determinar su naturaleza. Mientras que el Acuerdo Ejecutivo es un convenio internacional que se celebra entre los poderes ejecutivos de dos o más Estados sin requerir de la aprobación de quien ejerce las facultades legislativas, recordemos que en el Tratado es requisito contar con la aprobación de las autoridades correspondientes en la materia.

En los U.S.A. la diferencia entre ambos documentos radica en lo siguiente: el tratado debe celebrarse por el Presidente y contar con la asesoría y aprobación del Senado de su país. Por su parte los llamados "acuerdos ejecutivos" los celebra el

Presidente o bien algún otro individuo con la autorización de éste, pero sin la asesoría ni el consentimiento del Senado.

Jurídicamente ha sido aceptado que resulta irrelevante la diversidad terminológica en la materia de tratados.

Principios Generales de los Tratados.

Hay una serie de principios jurídicos que rigen a los tratados, a continuación se mencionan algunos de ellos:

I. El principio "Pacta Sunt Servanda".- Este principio confirma la obligatoriedad de los tratados, respecto a las partes contratantes. El artículo 26 de la Convención de Viena precisa la obligación descrita, así como la imposibilidad de recurrir al derecho interno para no aplicar lo dispuesto en los tratados, excepto cuando esa violación se justifica bajo normas fundamentales como las de orden constitucional.³⁷

II. El principio "Res Inter Alios Acta".- Este principio establece que los tratados sólo crean obligaciones entre las partes involucradas, lo cual significa que aquellos sujetos no participantes, de ningún modo se obligan a su cumplimiento.

III. El principio "Ex Consensu Advenit Vinculum".- La esencia de este tercer principio radica en el reconocimiento de la base de la obligación jurídica al celebrar un tratado, y señala que el consentimiento de las partes representa la única base de esta obligación jurídica, ya que no existe un ente jurídico superior a cada uno de los Estados soberanos contratantes.

IV. El principio de respeto a las normas del "Jus Cogens".- El artículo 53 de la Convención de Viena sustenta las disposiciones con respecto a este principio, y señala que un tratado será nulo cuando resulte contrario a una norma imperativa de Derecho Internacional.

Órgano que crea el Tratado.

Los tratados internacionales se realizan sobre la base de una norma internacional de derecho. El órgano que crea esta norma, este orden contractual, es un órgano unitario y perteneciente a la comunidad jurídica mundial. La función de dicho órgano consiste en manifestar de manera coincidente las voluntades de dos o más hombres, determinados individualmente por las constituciones estatales en virtud de una delegación de derecho internacional.

De acuerdo a las circunstancias señaladas, podemos observar claramente que el ámbito espacial de validez del tratado es el de los Estados particulares en los que impera el orden jurídico de los propios Estados contratantes. Por lo que, es el Derecho

internacional, y no el Derecho Interno de las naciones el que determina la función orgánica del tratado.

Respecto a los funcionarios autorizados para participar en la celebración de un tratado internacional, el artículo 7, párrafo 2 de la Convención de Viena, señala que: "En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado:

a) los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de Relaciones Exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado; b) los Jefes de Misión Diplomática, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados; y c) los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un tratado en tal conferencia, organización u órgano".

Ambito Jurídico de los Tratados Internacionales celebrados en México.

En materia jurídica la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece tres aspectos fundamentales a considerar para llevar a cabo la celebración de tratados internacionales:

1. El Presidente de la República tiene facultad exclusiva para celebrar tratados.

El artículo 89 de la Constitución es muy claro al respecto:

"89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado..."

Por otra parte, el artículo 117 del mismo ordenamiento impide a cualquier otro individuo, la facultad de celebrar tratados internacionales, tal y como lo señala en el párrafo siguiente:

"117. Los Estados no pueden en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras;"

2. Los tratados deben someterse a la aprobación del Senado.

Este requisito se fundamenta a través del artículo 76 constitucional:

"76. Son facultades del Senado:

I ... Aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión".

3. Los tratados internacionales que celebre México deben regirse por las normas

fundamentales de la Constitución.

Al respecto de esta situación, el artículo 133 constitucional menciona lo siguiente:

"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 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".

De lo anterior, se desprende que la facultad para celebrar tratados internacionales en nuestro país reside exclusivamente en el individuo que constitucionalmente desempeña el cargo de Presidente de la República. Pero para que tales tratados adquieran validez dentro del orden jurídico estatal, se requiere que éstos se sometan a la aprobación del Senado. Una vez que el tratado se aprueba por el Senado y, siempre y cuando coincida con las normas constitucionales se convierte en Ley Suprema en la República Mexicana, y adquiere la facultad de fundamentar otras disposiciones que creen derechos y obligaciones con validez jurídica a nivel nacional.

Un aspecto más que resulta de gran importancia en el ámbito jurídico es el reconocimiento del lugar que los tratados ocupan dentro de nuestro sistema legislativo. En párrafos anteriores vimos lo que la Constitución establece en su artículo 133, de donde se desprende lo siguiente:

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es Ley Suprema de toda la Unión, subordinados a la Constitución serán todas las leyes que emanen de ella así como los Tratados celebrados por el Presidente de la República, cuando estén de acuerdo con los preceptos constitucionales.

Así se establecen tres ordenamientos que habrán de considerarse Ley Suprema de toda la Unión:

- I. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II. Los Tratados Internacionales ratificados por el Senado.
- III. Cualquier otra ley que emane de la referida Constitución, siempre y cuando observe principios acordes a ésta.

Al ser los tratados Ley Suprema de la Unión, se crea un vínculo jurídico entre los gobernados de los Estados contratantes similar al que se produce respecto de las leyes federales. Si la disposición de los tratados es violada por la autoridad de alguno de los Estados contratantes, los gobernados pueden emplear los medios de defensa relativos a la legalidad de los actos de autoridad o a los procedimientos de defensa constitucional cuando proceda.

En México, los asuntos relacionados con la legalidad de los actos de autoridad

le competen a las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación conforme a lo que dispone la fracción I del artículo 23 de su Ley Orgánica, que señala que éstas conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o cuando se den las bases para su liquidación; esto puede ocurrir cuando la autoridad fiscal aplica lo dispuesto en un tratado a un caso particular.

Por ser el tratado Ley Suprema de la República Mexicana, procede la interposición de los medios de defensa que se establecen comúnmente para el caso de leyes federales.

Estructura de los Tratados Tributarios.

Como toda norma jurídica interna o internacional, los tratados para evitar la doble imposición contienen un preámbulo en el que se expresa la finalidad del tratado, una parte dispositiva en la que se contiene la regulación sustantiva, y una o varias disposiciones finales que determinan la vigencia temporal del convenio.

La parte dispositiva de un convenio de doble imposición suele estructurarse de la siguiente manera:

A. Ambito de aplicación.- Abarca una serie de preceptos que determinan las personas, impuestos y territorios a los que se aplica el convenio:

a) Ambito subjetivo : Los convenios de doble imposición se extienden hacia los "residentes", haciendo abstracción del vínculo de la nacionalidad. Sin embargo, el vínculo de nacionalidad continua vigente en materia de "no discriminación" (por ejemplo, artículo 24 del modelo de la O.C.D.E.).

b) Ambito objetivo : La definición de los impuestos a los que se aplica el convenio puede hacerse de forma general (por ejemplo, "el presente convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio"), o mediante una enumeración pormenorizada de los diversos conceptos tributarios vigentes en cada uno de los Estados. En el último caso se hace preciso incluir una norma adicional que haga obligatoria la aplicación del convenio a aquellos otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga a los mencionados y que los Estados Contratantes puedan establecer con posterioridad a la firma del convenio.

c) Ambito territorial : Al respecto de este campo de aplicación, el artículo 29 del Convenio de Viena sobre derecho de los tratados señala que, "un tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo". Es por ello que los tratados tributarios deben ser aplicables a todo el territorio de la nación, salvo en el caso de que los Estados contratantes hayan excluido determinados territorios (generalmente son aquellos territorios sobre los que el Estado no ejerce una potestad ilimitada -antiguas colonias-; cfr.artículo 3,inc.f, Convenio

Americano), previniéndose en este caso la posibilidad de extender la aplicación del convenio a los mismos, de común acuerdo entre ambos Estados contratantes.

B. Definiciones generales.- Resulta común incluir en los convenios, la definición de una serie de expresiones o términos de uso frecuente a través de todo el convenio, como: persona, sociedad, autoridad competente, empresa de un Estado contratante, etcétera. Otros términos más específicos pueden definirse dentro del artículo que trate de la cuestión en concreto, por ejemplo, dividendos, regalías, intereses, etcétera.

Los convenios que se basan en el Modelo de la O.C.D.E. también incluyen dentro de sus definiciones generales el concepto de "establecimiento permanente", que implica la delimitación de potestades tributarias en lo que a renta de actividades empresariales se refiere.

Del mismo modo, se definen los términos de "residencia" o "domicilio", de tales términos parte una diversa concepción por parte de los Estados que siguen el principio personal -apoyado en la residencia- como criterio jurisdiccional de sujeción al impuesto, que pueda suponer una doble residencia y por ende una doble imposición.

C. Criterios jurisdiccionales de atribución de competencias entre las respectivas soberanías fiscales.- En la medida en que un Estado contratante tenga establecido el criterio personal de imposición y el otro el territorial, será necesario que por ambos Estados se proceda a una distribución conjunta de sus respectivas potestades tributarias, según las diversas categorías de rentas. Esta distribución puede generar una imposición compartida entre ambos Estados, una imposición exclusiva en el Estado de la residencia del contribuyente, o una imposición exclusiva en el Estado de la fuente de las rentas.

Cuando los convenios bilaterales siguen un criterio territorial puro, la mencionada distribución se resuelve en una atribución estricta de competencias tributarias a uno u otro país, pasando a primer término el concepto de "localización de la fuente de la renta" como criterio decisorio para dirimir la doble imposición.

D. Métodos para evitar la doble imposición.- En la medida en que la potestad tributaria sobre un determinado tipo de renta o patrimonio se comparta entre los dos Estados contratantes, se hace preciso prever un sistema para evitar la doble imposición, como sucede en el convenio modelo de la O.C.D.E.

En este supuesto, el Estado encargado de evitarla es el de la residencia del contribuyente, como Estado que grava en una segunda fase las rentas y que globaliza todas las percibidas por el contribuyente.

Los métodos generalmente utilizados en los Convenios bilaterales son el de exención (con progresividad) y el de imputación (ordinaria), y cada uno de los Estados contratantes es libre de elegir el método a utilizar por su parte.

E. Disposiciones especiales y disposiciones finales.- Los convenios de doble imposición suelen contener otras cláusulas destinadas a conseguir la mejor aplicación de las disposiciones del convenio, reprimir el fraude fiscal y resolver de común acuerdo las discrepancias que puedan surgir en su interpretación y aplicación.

Las disposiciones finales contemplan el período de vigencia del convenio, a través de la determinación de su entrada en vigor y de su denuncia, ya que en principio se prevé de vigencia indefinida.

3.3.3. Negociación de Convenios Tributarios.

Los convenios bilaterales de doble imposición suelen en general adecuarse a los modelos de convenio elaborados por las organizaciones internacionales, tales como la O.C.D.E., con lo cual se imprime la lógica facilidad y fluidez en las negociaciones.

El proceso de elaboración atraviesa las fases usuales de todo tratado internacional, de propuesta de negociación, negociación, autenticación, firma del texto y ratificación. A continuación se menciona brevemente cada una de estas fases:

I. Actuaciones preliminares.

La iniciativa ha de tomarse por uno de los gobiernos, quien propone por la vía diplomática al gobierno del otro Estado en cuestión, el inicio de negociaciones tendientes a la conclusión del convenio. Si se acepta la propuesta, se procede por ambas administraciones fiscales al envío recíproco de sus respectivos proyectos o propuestas de convenio. Previamente se habrá determinado el idioma a utilizar en las negociaciones, conforme al cual se redactarán los proyectos y se desarrollarán las negociaciones. Junto a ello, es práctica común remitir los textos legales y documentos que permitan a cada una de las administraciones el conocimiento del sistema fiscal de la otra parte.

Finalmente, cada una de las administraciones nombra su respectiva delegación, que suele estar integrada por varios funcionarios del Ministerio de Hacienda, así como del Ministerio de Asuntos Exteriores, dada su competencia genérica en relaciones internacionales.

II. Negociaciones técnicas.

Las negociaciones se inician en el lugar y fecha acordados, abriéndose las mismas por el presidente de la delegación del país anfitrión. Posteriormente, se procede a determinar el método de trabajo a seguir, y se examina artículo por artículo el texto de convenio haciéndose constar la aprobación, objeciones, propuestas del otro proyecto y contrapropuestas. Generalmente es necesaria y conveniente una segunda ronda de negociaciones para permitir en el interin a ambas delegaciones una remodelación de su esquema negociador.

Es común levantar un acta de las reuniones, firmada por los presidentes de ambas delegaciones, en la que se haga constar el hecho de haberse llegado a un acuerdo. De existir acuerdo, los presidentes de las dos delegaciones rubrican el texto acordado por duplicado.

III. Firma del convenio.

La rúbrica por parte de los presidentes de las dos delegaciones no tiene otro valor que el de manifestar que ambas delegaciones han llegado a un acuerdo sobre el texto rubricado. Incluso, posteriormente a la rúbrica, ambas delegaciones pueden introducir, de común acuerdo, las modificaciones de índole menor al texto que estimen oportunas. Previamente a la firma, el texto, si fuera el caso, es traducido a los idiomas de ambos países, traducción autenticada por los respectivos ministerios de Asuntos Exteriores.

Los convenios se firman generalmente por el ministro de Asuntos Exteriores de uno de los Estados y el embajador del otro Estado contratante, ambos dotados de las correspondientes pleni-potencias.

IV. Entrada en vigor.

La entrada en vigor del convenio supone la manifestación de la voluntad del Estado de considerarse obligado por el tratado, lo que en la mayoría de los Estados se produce a través de la ratificación por el Parlamento o el Senado, según sea el caso.

La entrada en vigor suele referirse en la disposición final del convenio, a la fecha de intercambio de los instrumentos de ratificación. Pero es práctica común el distinguir entre fecha de entrada en vigor del convenio y fecha en que surte sus efectos o en que comienzan a aplicarse sus disposiciones.

La fecha en que surte sus efectos el convenio puede variar de unos impuestos a otros y de un Estado con respecto al otro, y no resulta raro que comporte efectos retroactivos.

3.3.4. Principales Modelos de Tratados Tributarios.

Los Modelos Tributarios representan en la actualidad un instrumento importante en el sistema fiscal de aquéllos países cuyas actividades económicas se desarrollan en el ámbito internacional. Estos modelos se elaboran de acuerdo al crecimiento de las corrientes de inversión de los países desarrollados y de aquéllos que no cuentan con una economía similar y buscan remover los obstáculos que la doble imposición plantea al comercio mundial.

Sin embargo, los objetivos sustanciales de los países desarrollados y de los países en desarrollo sobre este aspecto no son siempre coincidentes.

Para los países desarrollados el objetivo fundamental de los Modelos fiscales que puedan celebrarse como Tratados tributarios, resulta ser el de evitar la doble imposición al distribuir equitativamente la potestad tributaria entre los países involucrados y adoptar medidas para evitar la evasión de impuestos. De este modo, las naciones desarrolladas señalan que los tratados tributarios deben cumplir 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 tributario discriminatorio de los residentes de los Estados contratantes.**
- 3. Permitir la asistencia administrativa recíproca para la prevención de la evasión y elusión tributarias.**

Por su parte, los países en desarrollo y los de América Latina en particular, sin excluir la importancia de los anteriores objetivos, señalan reiteradamente que los tratados tributarios deben asimismo, servir como instrumento para promover el crecimiento económico y el desarrollo de los mismos.

Los Modelos de Convenios de doble imposición de uso generalizado y de los cuales se desprenden los criterios más utilizados en los Convenios Bilaterales, son en primer lugar el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) y en segundo lugar, el de los Estados Unidos de América (U.S.A), o bien Modelo Americano.

Los Estados Unidos de América en lo individual, elaboró su propio Modelo para evitar la doble imposición de acuerdo a las características de su sistema impositivo doméstico y a los lineamientos de ingreso universal. El Modelo estadounidense quedó concluido en el año de 1977 y se revisó en 1981.

Por otra parte, existe también el Modelo de las Naciones Unidas para evitar la doble imposición emitido el 15 de octubre de 1980, mismo que generalmente se considera como un documento de consulta y no de aplicación práctica por parte por parte de los Estados contratantes.

En la parte correspondiente a los Anexos de este trabajo se transcribe el Modelo Americano relacionando cada una de sus materias con el Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.

El primer Modelo se distingue por las siglas (U.S.A.) precedidas del artículo correspondiente. En el segundo Modelo, se utilizan las siglas (O.C.D.E.), igualmente precedidas del número del precepto respectivo.

En el mismo apartado se incluye el Modelo de las Naciones Unidas, aclarando que dicho modelo, sólo se aplica como documento de consulta y no de manera práctica por los Estados interesados en la materia.

3.3.5. Métodos Establecidos en los Convenios Tributarios para Evitar la Doble Imposición.

Los convenios tributarios que sirven como base para la concertación de tratados bilaterales entre los países, contienen diversas fórmulas que permiten eliminar la carga fiscal incongruente que resulta por una doble aplicación de impuestos.

En realidad, los métodos que sugieren los convenios tributarios son regulamente los mismos que emplean los Estados de manera unilateral para evitar la doble imposición, aunque dentro de un convenio pueden resultar de aplicación más amplia.

La diferencia entre los métodos unilaterales de desgravación que estudiamos en temas anteriores y los métodos contenidos en los convenios, radica fundamentalmente en que éstos últimos observan su cumplimiento bajo los principios generales del Derecho Internacional, mientras que los primeros sólo se rigen por el derecho interno de los Estados que consideran conveniente su adopción. Así tenemos que cuando se celebra un Tratado tributario entre dos entes jurídicos estatales, las disposiciones fiscales internas de los países quedan subordinadas a las disposiciones consagradas en dicho tratado, toda vez que éste ha sido ratificado conforme a los preceptos-constitucionales del Estado en cuestión.

Las fórmulas bilaterales tendientes a eliminar el problema de la doble carga fiscal, y que generalmente se incluyen en los Convenios Tributarios, son las siguientes:

- a) Método de Exención (Integral o con Progresividad).
- b) Método de Crédito o Imputación de Impuestos.
- c) Método de Diferimiento del Impuesto.
- d) Método de Reducción del Impuesto.

Aunque cada uno de éstos métodos se analizó dentro del tema correspondiente de Medidas Unilaterales de este mismo capítulo, resultará útil señalar nuevamente la naturaleza de los mismos con el fin de precisar su aplicación como normas establecidas por un Tratado Tributario de carácter bilateral.

Método de Exención.

El método de exención es uno de los sugeridos en el Modelo de la O.C.D.E. para ser incorporado en los tratados bilaterales que celebren sus países miembros.

A través de este método, el Estado del domicilio o residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, esto implica que al determinar la base imponible no se consideren las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero.

La única modalidad bajo la cual opera este método como medida unilateral se observa en las disposiciones establecidas normalmente en las legislaciones de los

países, por la cual se exonera del impuesto sobre la renta a los diplomáticos extranjeros, generalmente sobre una base de reciprocidad. En todos los demás casos su aplicación se limita a los tratados bilaterales.

Normalmente se identifican dos clases de aplicación de este método:

- a) Exención integral.- Se produce cuando el Estado de residencia por ejemplo, prescinde totalmente de las rentas procedentes del país de origen.
- b) Exención progresiva.- Supone que el Estado de residencia considera las rentas provenientes del país de la fuente, sólo para determinar la cuota impositiva aplicable a las demás rentas. Este método se ajusta más al caso del impuesto sobre la renta de personas físicas, cuya base se calcula regularmente sobre una escala de tasas progresivas. En cuanto a las personas morales el método de exención con progresividad sólo puede aplicarse cuando el impuesto sobre la renta de sociedades se aplica a tasas progresivas.

Como resultado de aplicar el método de exención, se observa que cuando el tipo de impuesto aplicado en el Estado de la fuente es menos elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente resulta favorecido en relación al contribuyente que posea una renta idéntica pero que proceda en su totalidad del Estado de residencia. Otra consecuencia es que si el tipo de impuesto exigido en el Estado de la fuente es más elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente resulta perjudicado con el sistema de exención progresiva y favorecido con el sistema de exención integral.

Método de crédito o Imputación del Impuesto.

Este método se aplica de manera más amplia a través de los convenios tributarios e incluye modalidades como las siguientes:

- a) Crédito por impuesto exonerado o crédito ficticio.- A través del crédito por impuesto exonerado se dispone que el crédito de impuestos aceptable en el país de residencia se aplique a los impuestos que el contribuyente no pagó en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas, además de incluir aquéllos impuestos pagados efectivamente sobre la renta en el país de la fuente.

Este tipo de medidas sólo se incorpora en los tratados tributarios, pues ningún país lo adopta unilateralmente en su legislación.

Cabe señalar que al no aplicar este método, se vuelven inoperantes las exoneraciones otorgadas cuando se trata de empresas extranjeras y significa un sacrificio fiscal en beneficio del fisco del país del inversionista. Por ello, muchos países en desarrollo establecen expresamente en sus legislaciones que las exoneraciones impositivas concedidas no serán válidas si el beneficiario no puede aplicar las mismas en su país de residencia.

b) Crédito presumido.- Por medio de este método se atribuye al país de residencia, un crédito calculado sobre una tasa prefijada, superior a la aplicada en el país de la fuente. Por ejemplo, la tasa aplicable en el país de la fuente para la renta de dividendos girados al exterior es del 10%, pero el crédito concedido en el país de residencia según lo dispuesto en el respectivo tratado será del 15%.

Esta modalidad del crédito presumido, como la del crédito ficticio, tampoco se dispone como medida unilateral en las legislaciones de los países, y sólo se utiliza en algunas ocasiones a través de los propios acuerdos tributarios como medida bilateral.

c) Crédito por inversión.- Este método se asimila a un sistema de estímulos tributarios para asegurar la inversión de un país. Consiste en autorizar la deducción, dentro de ciertos límites, los importes que una empresa haya reinvertido en activos fijos o en equipos.

Este método se reserva generalmente sólo para las reinversiones que las empresas efectúan dentro de su propio país y por ende no se permite la deducción de las reinversiones realizadas en el extranjero, ni de la renta ni del impuesto. Si se permitiera la deducción de la renta se asimilaría al método de crédito presumido.

Método de Diferimiento del Impuesto.

Consiste en diferir o suspender en el país de residencia el pago del impuesto sobre la renta obtenida en el país de la fuente, hasta el momento en que el contribuyente transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente esa renta de utilidad mediante dividendos hacia la casa matriz en el país de residencia.

Resulta común que los países en desarrollo defiendan este método en virtud de que estimula el mantenimiento y la reinversión de utilidades en el país de la fuente.

Método de Reducción del Impuesto.

Por este método se gravan las rentas de fuente extranjera con una tasa impositiva inferior al que se aplica a las rentas de fuente interna. De este modo, los impuestos no se consideran en forma exacta ya que se aplica un tipo de gravamen proporcional a las rentas de origen extranjero, independientemente del impuesto que haya soportado en el extranjero.

Un ejemplo común de la aplicación de este método, es cuando un país grava a los dividendos que una sociedad recibe de una filial extranjera, en menor medida que los dividendos de las empresas nacionales, ya sea deduciendo del dividendo una cantidad determinada y aplicando a la diferencia el tipo ordinario, o gravando directamente el dividendo extranjero con una tasa inferior.

Este método no favorece la inversión en países en desarrollo, ya que normalmente el inversionista extranjero no se beneficia de las exoneraciones

concedidas en el país de la fuente.

En algunos casos, se llega a evitar la doble imposición con este método, pero ello depende de la tasa que se aplique. Si la tasa reducida, más el impuesto pagado en el país de la fuente, es igual al impuesto nacional, se iguala la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero y de las rentas obtenidas en el país. Sin embargo, lo normal es que la doble imposición no se evite y sólo se atenúe, ya que difícilmente la tasa reducida llega a permitir la tributación de las rentas al nivel del tipo impositivo nacional.

3.3.6. Eliminación de la doble imposición de acuerdo a los convenios celebrados entre México y Norteamérica.

El primer convenio de doble tributación que celebró México entró en vigor a partir del 17 de julio de 1992 y lo concertó con el gobierno de Canadá bajo el título de: "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta."

Enseguida y con el interés de aumentar la apertura política en materia fiscal, se celebró también un convenio con los Estados Unidos de América mismo que surtió efecto a partir del 03 de febrero de 1994 bajo el título de: "Convenios entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta."

De acuerdo al texto que describen ambos convenios, se pretende lograr un equilibrio en las tasas de retención y además permitir a los residentes de sus respectivos Estados la eliminación del efecto de la doble tributación, al considerar como deducible o acreditante el impuesto sobre la renta pagado en otro de los Estados Contratantes.

Con el objeto de efectuar un análisis comparativo, a continuación se relaciona el texto de los artículos que corresponden a la eliminación de la doble imposición contenidos en estos convenios. En primer lugar se hace referencia al artículo 22 que dispone las medidas para eliminar la doble imposición según el convenio que México firmó con Canadá, enseguida se menciona el contenido del artículo 24 que al respecto, regulan nuestra legislación mexicana con los Estados Unidos de América, y que se distinguen por las letras (U.S.A.).

Al concluir el análisis comparativo, se hace referencia a la explicación técnica que efectuó el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, con respecto al convenio de doble tributación concertado con nuestro país.

CONVENIO: E.U.A.-CANADA-MEXICO.

ARTICULO 22 (CANADA)

Eliminación de la Doble Imposición

_____ 1. En el caso de México, la doble imposición deberá eliminarse de la manera siguiente:

a) los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y

b) bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Canadá pagó los dividendos.

2. En el caso de Canadá, la doble imposición deberá eliminarse de la manera siguiente:

a) sujeto a las disposiciones vigentes 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- y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de México serán deducidas de todo impuesto canadiense pagadero respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias.

b) sujeto a las disposiciones existentes de la legislación de Canadá en relación a la determinación del excedente 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, una compañía residente en Canadá se le permitirá deducir en el cálculo de sus rentas disponibles cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México.

3. Para los efectos del inciso a) del párrafo 2 un impuesto del 15% se considerará como pagado sobre un dividendo pagado por una sociedad que es residente en México, cuyas utilidades se deriven principalmente de actividades desarrolladas en México.

4. Para los efectos del presente artículo los beneficios, rentas o ganancias de un residente de un Estado Contratante que estén sujetas a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio, se considerarán que tienen su origen en ese otro Estado.

ARTICULO 24 (U.S.A.)

Eliminación de la Doble Imposición.

1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los Estados Contratantes (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten a sus principios generales), un Estado Contratante permitirá a un residente de este Estado y, en el caso de los Estados Unidos, a un ciudadano de los Estados Unidos acreditar contra el impuesto de la renta de este Estado:

a) El impuesto sobre la renta pagado al otro Estado Contratante por o por cuenta de dicho residente o ciudadano; y

b) En el caso de una sociedad propietaria de al menos 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente del otro Estado Contratante y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado al otro Estado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, o por cuenta de la misma respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Para los efectos del presente párrafo, los impuestos a que se refieren los párrafos 3 y 4 del artículo 2 (Impuestos Comprendidos) se consideran como impuestos sobre la renta, incluyendo cualquier impuesto sobre beneficios que grava las distribuciones, pero sólo en la medida en que dicho impuesto grave a las utilidades y beneficios calculados conforme a las reglas fiscales del Estado Contratante en que resida el beneficiario efectivo de dichas distribuciones.

2. Cuando con arreglo a las disposiciones del Convenio las rentas obtenidas por un residente de México se encuentren exentas de impuesto en este Estado, México no obstante podrá, al calcular el monto del impuesto sobre las rentas restantes de dicho residente, tomar en consideración las rentas exentas.

3. A los efectos de permitir la eliminación de la doble imposición con arreglo al presente artículo, las rentas obtenidas por un residente de Estado Contratante que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio (sólo por razón distinta de la ciudadanía conforme al párrafo 2 del artículo 1 [Ambito General]) se consideran que provienen de este otro Estado. Salvo lo dispuesto en el artículo 13 (Ganancia de Capital), lo dispuesto con anterioridad está sujeto a las reglas de fuente de las legislaciones internas de los Estados Contratantes aplicables para los efectos de limitar el crédito del impuesto pagado por el extranjero.

4. Cuando un ciudadano de los Estados Unidos sea residente en México:

a) en relación a las rentas que obtenga dicho ciudadano que se encuentren exentas o sujetas a una tasa reducida de impuesto estadounidense, México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano, de conformidad con lo previsto en su legislación interna relativa al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, únicamente el impuesto que, en su caso, exijan los Estados Unidos según el presente Convenio, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la ciudadanía del

contribuyente;

b) para los efectos de calcular el impuesto estadounidense, los Estados Unidos otorgarán un crédito contra el impuesto estadounidense, por el impuesto sobre la renta pagada en México una vez efectuado el acreditamiento a que se refiere el inciso a); sin embargo, el crédito otorgado no reducirá la parte del impuesto estadounidense que sea acreditable contra el impuesto mexicano conforme al inciso a); y

c) con el único propósito de evitar la doble imposición en los Estados Unidos conforme al inciso b), las rentas a que se refiere el inciso a) se considerarán que proceden de México en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición de dichas rentas conforme a lo dispuesto en el inciso b).

DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES EN MEXICO

Conforme a las disposiciones legales aplicables en México, los conceptos a que se refieren los artículos precedentes, se encuentran regulados de acuerdo a los siguientes ordenamientos:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ARTICULO 4-A

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.

ARTICULO 6.

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 ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, se podrá pagar 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 efectúa 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 sea propietaria de cuando menos el 10% del capital social de la empresa residente en el extranjero durante los seis meses

anteriores a la fecha en que se decreta la utilidad o dividendo de que se trate.

Tratándose de personas morales, el monto de impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo 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 que resulte conforme a las disposiciones aplicables de esta Ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio. El monto del impuesto acreditable a que se refiere el segundo párrafo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicables en el país de residencia de la sociedad del extranjero de que se trate con cargo a la cual se distribuyó el dividendo o utilidad percibido.

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 lo previsto en el Capítulo XII del Título IV de esta Ley a los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, una vez efectuadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos de conformidad con el Capítulo que corresponda del Título IV antes citado. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada.

En el caso de personas físicas que determinen el impuesto correspondiente a sus ingresos por actividades empresariales en los términos de la Sección I del Capítulo VI del Título IV de esta Ley, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10, a la utilidad fiscal empresarial que resulte conforme a las disposiciones aplicables de esta Ley, por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada.

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 hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición.

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 diez 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.

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.

Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese mismo tratado.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

ARTICULO 5.

Para los efectos del segundo párrafo del artículo 6o. de la Ley, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país, correspondiente a la utilidad percibida por personas morales residentes en México, se obtendrá dividiendo dicha utilidad entre el total de la utilidad que obtenga la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente por el impuesto pagado por la sociedad.

Se acumulará la utilidad percibida y la totalidad del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente a la utilidad obtenida por la persona moral residente en México, aún en el supuesto de que el impuesto acreditable se limite en los términos del tercer párrafo del artículo 6o. de la Ley.

La persona moral residente en México deberá tener cuando menos el 10% del capital social de una sociedad residente en el extranjero a que se refiere el segundo párrafo del artículo 6o. antes mencionado, como mínimo, durante los seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o utilidad de que se trate.

ARTICULO 6.

Para los efectos del artículo 6o. de la Ley, las personas físicas residentes en México determinarán el monto máximo del impuesto acreditable, dividiendo el total de impuestos que por sus ingresos deban pagar en México, entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de la Ley; el cociente deberá multiplicarse por los ingresos acumulables de fuente ubicada en el extranjero. Las personas físicas que realicen actividades empresariales podrán optar por determinar el límite del impuesto acreditable aplicando el procedimiento señalado en este artículo o considerarán como límite el 35% de su utilidad fiscal en la proporción que establece el artículo 6o. de la Ley.

Cuando un residente en el extranjero tenga establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 6o. de la Ley, en los términos señalados en la misma, únicamente por aquellos ingresos que

hayan sido sujetos a retención.

La parte del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que no sea acreditable no será deducible conforme a lo previsto por el artículo 25 fracción I de la Ley.

EL DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA CONSIDERA QUE EL ARTICULO 24 DEL CONVENIO CELEBRADO CON NUESTRO PAIS TIENE LOS SIGUIENTES ALCANCES:

En este artículo, cada Estado Contratante se obliga a compensar la doble aplicación de impuestos mediante el otorgamiento de un crédito contra su gravamen pagado en el otro país. También dispone un crédito a una compañía matriz (que posea por lo menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una compañía que sea residente del otro Estado) para impuestos pagados "indirectamente" a ese otro Estado sobre la porción de las utilidades distribuidas como dividendos a su compañía matriz. El crédito está sujeto a las limitaciones de las leyes locales, como la sección 904 del Código, en el caso de los Estados Unidos de América.

Para propósitos del párrafo 1, los impuestos referidos en los párrafos 3 y 4 del artículo 2 (Impuestos Cubiertos) deberán considerarse como impuestos sobre ingresos y son, por tanto, elegibles para el crédito. No obstante, el impuesto de México sobre las utilidades distribuidas se considera como impuesto sobre ingresos únicamente en el grado en el que se aplique sobre ganancias y utilidades no gravadas previamente, calculadas de acuerdo con las leyes contables fiscales de los E.U.A. El impuesto sobre utilidades distribuidas es aplicado por México para asegurar que todo el impuesto sea pagado a nivel corporativo, ya que no se aplica ningún otro impuesto a los accionistas sobre utilidades distribuidas como dividendos.

En ningún caso, cuando se decreten dividendos, la retención correspondiente podrá exceder al ingreso corporativo previamente sujeto a impuestos. Al aceptar acreditar el impuesto solamente en el grado en que sea aplicado sobre ganancias y utilidades calculadas para propósitos de los E.U.A.; busca asegurar que el crédito sea congruente con los principios que prevalecen en los E.U.A., que sólo permiten créditos para los impuestos extranjeros que alcancen el ingreso neto. Dado que el impuesto de México sobre utilidades distribuidas se aplica a la corporación, no al accionista, es acreditable como impuesto "indirecto" o "considerado como pagado", de acuerdo con los principios de la sección 902 del Código. La suma del impuesto sobre utilidades distribuidas considerada pagada y acreditada de acuerdo con este artículo será considerada como dividendo para propósitos de la "totalización" de la sección 78 del Código.

El párrafo 2 dispone que en el grado en que las disposiciones del Convenio requieren que México exente del impuesto los ingresos obtenidos por sus residentes, usará la exención en lugar del método del crédito para evitar la doble tributación. En tales casos México puede tomar en cuenta el ingreso total de los residentes, incluyendo la suma exenta, para calcular la tasa fiscal aplicable a la porción gravable. Así, la exención se calcula con la tasa promedio de impuesto sobre el ingreso total, en lugar de hacerlo con la tasa aplicable al límite inferior o superior de ingreso. En

ocasiones este enfoque recibe el nombre de "exención con progresión" y es usado comúnmente por los países que evitan la doble imposición fiscal exentando los ingresos de origen extranjero.

El párrafo 3 dispone que, para propósitos de este artículo, el ingreso que puede ser gravado en un Estado Contratante de acuerdo con los términos de este Convenio, será considerado como originado en ese Estado. No obstante, las reglas de origen de las leyes locales que se aplican para propósitos de limitar el crédito de impuestos extranjeros prevalecen sobre las leyes resultantes de las reglas de origen del tratado. Esto permite a los Estados Unidos de América aplicar las reglas antiabuso de la sección 904 (g) del Código, por ejemplo. Se hace una excepción en el caso de ganancias de capital; en el grado en que las ganancias serían de origen en los E.U.A. de acuerdo con el Código se reubican como ingresos de origen mexicano de acuerdo con el Convenio y prevalece la regla de origen del Convenio, sujeta al requisito de separación de la sección 904 (g) (10) del Código. El párrafo del artículo 13 (Ganancias de Capital) reubica las ganancias de capital de origen local como de origen extranjero en el grado necesario para evitar la doble aplicación de impuestos de acuerdo con las reglas fiscales de ese párrafo.

El párrafo 4 dispone una regla especial para evitar la doble tributación a residentes de México que son ciudadanos de los E.U.A. en tales casos, los Estados Unidos de América tienen derecho de aplicar impuestos según sus reglas estatutarias, sin relación con las limitaciones del tratado que se aplican a residentes de México que no son ciudadanos de los E. U. A. En tales casos, los Estados Unidos de América aceptan que México, al aplicar su impuesto con base en la residencia, requiere acreditar solamente el impuesto de los E.U.A. que se habría aplicado a los ingresos originados en los E.U.A. de un residente de México que no es ciudadano de los E.U.A. Los Estados Unidos de América aceptan acreditar el impuesto de México (el neto de ese crédito) contra su impuesto residual aplicado sobre la base de ciudadanía y reubicar suficiente ingreso originado en los E.U.A. como ingreso originado en México, para evitar la doble aplicación de impuestos sobre ese ingreso. Por ejemplo, supóngase que un ciudadano de los E.U.A. residente en México tenga \$ 700 de ingresos originados en México y \$ 300 de dividendos originados en los E.U.A. Supóngase que la tarifa de impuestos de los E.U.A. es del 30% y que la tarifa mexicana es del 35%. El impuesto de los E.U.A. es de 300 menos un crédito de 210 (70% de 300), un impuesto neto de 90. El impuesto mexicano es de 350, menos un crédito por el impuesto de los E.U.A. a la tarifa del tratado del 15% sobre dividendos, o 45, un impuesto neto de 305. El impuesto total sería de 390, más elevado que el impuesto de cualquiera de los países, lo cual indica una doble tributación sobre los dividendos de los E.U.A. Para eliminar esa doble aplicación de impuestos, los E.U.A. permitirá un crédito adicional por el impuesto mexicano, sin embargo el crédito adicional puede no reducir el impuesto de los E.U.A. después del crédito a menos de 45 (15% de 300). Así, el crédito adicional es, en este caso de 45. El impuesto total se reduce a 350, que es el gravamen más elevado de los impuestos de los dos países. (Se puede crear un ejemplo similar para casos en los que haya ingresos de otros países que resulten en una limitación excesiva en México, y que pueden absorberse en una parte o todo el impuesto adicional de los E.U.A. y reducir o eliminar la necesidad del crédito adicional de los E.U.A.).

3.3.7 Eliminación de la Doble Imposición de acuerdo a los Convenios celebrados entre

México y Europa.

El primer Convenio para evitar la doble imposición entre México y la zona europea se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 10 de febrero de 1993, y se llevó a cabo con el Reino de Suecia; enseguida se publicó el concertado con Francia el día 16 de marzo del mismo año. Posteriormente, México firmó un Convenio con Alemania, mismo que fué publicado el 16 de marzo de 1994 a través del Diario Oficial de la Federación. A partir de esa fecha se han celebrado ya, tres convenios más: uno con Suiza, publicado el 24 de Octubre de 1994; otro con los Países Bajos, publicado el día 31 de diciembre de 1994; y el más reciente con España, cuyo contenido se dió a conocer también el 31 de diciembre de 1994 através del Diario Oficial de la Federación.

La base de los seis convenios mencionados se sustenta en el Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.). El de Francia recoge a su vez, postulados del Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.).

A continuación se transcribe de manera comparativa, el contenido de los artículos relativos al procedimiento de eliminación de la doble aplicación de impuestos, y que se incluye en los tres primeros convenios referidos con anterioridad, ya que en realidad no existen cambios sustanciales entre estos y los tres últimos concertados por nuestro país.

CONVENIO: REINO DE SUECIA-FRANCIA-ALEMANIA-MEXICO.

ARTICULO 22 (REINO DE SUECIA).

Método de Eliminación de la Doble Imposición

1. En lo que concierne a México, la doble imposición se evitará, bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, de la manera siguiente:

a) los residentes en México podrán acreditar el impuesto sueco hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso;

b) las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto mexicano derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sueco pagado por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Suecia pagó los dividendos.

Sin embargo, cuando un residente de México obtenga rentas a las que se refiere el artículo 18 (pensiones, anualidades y pagos similares), México podrá, de conformidad a su legislación interna, limitar el monto acreditable a un 15% del monto bruto percibido.

2. En lo que concierne a Suecia, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

a) Cuando un residente de Suecia obtenga rentas que conforme a las leyes de México y de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio pueden ser sometidas a imposición en México, Suecia permitirá -sujeto a las disposiciones de la ley de Suecia relativas al crédito del impuesto extranjero (conforme pueda ser modificada de tiempo en tiempo, sin alterar sus principios generales)- como una deducción del impuesto sobre dichas rentas, una cantidad equivalente al impuesto mexicano pagado respecto de dichas rentas.

b) Cuando un residente de Suecia obtenga ingresos que, de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en México, Suecia podrá, al determinar la tasa progresiva del impuesto sueco tomar en consideración el ingreso que sólo puede someterse a imposición en México.

c) No obstante las disposiciones del inciso a) del presente párrafo, los dividendos pagados por una sociedad residente de México a una sociedad que sea residente de Suecia estará exenta del impuesto sueco de conformidad con las disposiciones de la Ley sueca que regulan la exención del impuesto sobre dividendos pagados a sociedades suecas por subsidiarias en el extranjero.

3. Para los efectos del inciso a) del párrafo 2, el impuesto al activo mexicano mencionado en el párrafo 1 inciso a) del artículo 2 (aplicación del convenio sobre impuesto a la renta e impuesto al activo), será considerado como un impuesto sobre la renta.

4. Para los efectos del inciso a) del párrafo 2 de este artículo, el impuesto mexicano pagado con respecto a regalías por el uso de cualquier patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, o por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, deberá, cuando sea utilizado en transporte terrestre desarrollado en territorio mexicano, así como en proceso industrial, actividades de manufactura, agricultura (incluyendo la cría de ganado bovino), silvicultura, pesca, turismo (incluidos los restaurantes y hoteles) y telecomunicaciones, siempre y cuando estas actividades se desarrollen en México, considerarse además del impuesto mexicano efectivamente pagado, que se ha pagado en un 5% más o si dicho impuesto no ha sido cobrado, considerarse que ha sido pagado a tasa del 5% sobre el monto bruto de las regalías.

5. Para los efectos del inciso c) párrafo 2 del presente artículo, un impuesto del 15% se considerará pagado de las utilidades con cargo a las cuales se pagaron los dividendos por una sociedad residente en México, de utilidades que se deriven principalmente de transporte terrestre desarrollado en territorio mexicano, así como en un proceso industrial, actividades de manufactura, agricultura, silvicultura, pesca y turismo (incluyendo restaurantes y hoteles), siempre y cuando estas actividades se desarrollen en México.

6. Las disposiciones de los párrafos 4 y 5 se aplicarán sólo en los primeros diez años en que este Convenio sea efectivo. Este período podrá extenderse por un acuerdo mutuo entre las autoridades competentes.

ARTICULO 21 (FRANCIA).

Métodos para evitar la Doble Imposición

1. En el caso de México, la doble imposición deberá eliminarse de la siguiente manera:

a) los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto sobre la renta pagado en Francia, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y

b) bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Francia por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Francia pagó los dividendos.

2. En el caso de Francia, la doble imposición deberá eliminarse de la siguiente manera:

a) los ingresos que provengan de México y que pueden someterse a imposición en dicho Estado de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, se tomarán en cuenta para el cálculo del impuesto francés, cuando su beneficiario sea un residente en Francia que no esté exento del impuesto sobre sociedades al aplicarse la legislación francesa. En este caso, el impuesto mexicano no será deducible de dichas rentas, pero el beneficiario tendrá derecho a un crédito de impuesto aplicable contra el impuesto francés. Este crédito de impuesto será igual:

(i) para las rentas distintas a las mencionadas en el subinciso (ii), al impuesto francés correspondiente a dichas rentas.

(ii) para las rentas mencionadas en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías), en los párrafos 1 y 2 del artículo 13 (enajenación de bienes inmuebles), en el párrafo 4 del artículo 15 (remuneraciones por ejercicio de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional) y en los artículos 16 (rentas a miembros de un consejo directivo o de vigilancia) y 17 (artistas y deportistas), al monto del impuesto pagado en México de conformidad con las disposiciones de dichos artículos; sin embargo, este crédito no podrá exceder del impuesto francés correspondiente a dichas rentas.

b) para la aplicación del inciso a) subinciso (ii), los dividendos pagados a un residente en Francia que sea el beneficiario efectivo de los mismos, por una sociedad residente en México que no controle directa o indirectamente alguna sociedad residente de un tercer Estado, se considerarán como si estuvieran sometidos en México a un impuesto igual a:

(i) 5% del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directa o indirectamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos;

(ii) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Se considera que una sociedad residente en México controla directa o indirectamente a una sociedad residente de un tercer Estado cuando detente directa o indirectamente más del 50% del capital de esta última sociedad.

c) Para la aplicación del inciso a), las rentas mencionadas en los artículos 11 y 12, cuando el monto del impuesto pagado en México, de conformidad con las disposiciones de dichos artículos exceda del monto del impuesto francés que corresponda a tales rentas, el residente de Francia receptor de las mismas podrá someter su caso a la autoridad francesa competente. Si considera que dicha situación tiene como consecuencia una imposición que no sea comparable a una imposición sobre ingreso neto, la autoridad competente podrá permitir condiciones en las condiciones que la misma determine, la deducción del monto no acreditable del impuesto pagado en México, del impuesto francés sobre las otras rentas de fuente extranjera de dicho residente.

ARTICULO 23 (REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA).

Métodos para Evitar la Doble Imposición

1. En el caso de un residente de los Estados Unidos Mexicanos, bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

a) los residentes en los Estados Unidos Mexicanos podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo, el impuesto alemán pagado hasta por un monto que no exceda del impuesto mexicano que se pagaría en los Estados Unidos Mexicanos por las mismas rentas;

b) las sociedades que sean residentes en los Estados Unidos Mexicanos podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto alemán pagado por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en la República Federal de Alemania pagó los dividendos.

2. En el caso de un residente de la República Federal de Alemania, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

a) las rentas obtenidas en los Estados Unidos Mexicanos y los elementos patrimoniales situados en este mismo Estado que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el mismo, están exentos del impuesto alemán siempre y cuando no proceda su deducción conforme a lo dispuesto en el inciso b). La República Federal de Alemania conserva, sin embargo, el derecho de tomar en cuenta las rentas y elementos patrimoniales así exentos a efecto de fijar la tasa impositiva aplicable.

En el caso de dividendos la exención sólo se aplicará si éstos son pagados a una sociedad (excluidas las sociedades de personas) residente de la República Federal de Alemania por una sociedad residente de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo capital pertenezca directamente por lo menos en un 10 por 100 a la sociedad alemana.

Las participaciones están exentas del impuesto sobre el patrimonio en caso de que sus dividendos -siempre y cuando se paguen o se hubieran pagado- deban o hubieran debido quedar exentos conforme a lo establecido en la frase precedente.

b) a los impuestos alemanes sobre la renta, sobre las sociedades y sobre el patrimonio aplicables a las rentas obtenidas en los Estados Unidos Mexicanos y a los elementos patrimoniales situados en este Estado que se enumeran a continuación, se les aplica, teniendo presente la legislación fiscal alemana en materia de deducciones fiscales respecto a impuestos extranjeros, la deducción del impuesto mexicano que se haya pagado de conformidad con la legislación mexicana y de conformidad con el presente Convenio por:

aa) dividendos no comprendidos bajo el inciso a);

bb) intereses;

cc) regalías;

dd) honorarios de directores;

ee) rentas de artistas y deportistas;

ff) bienes inmuebles y sus correspondientes rentas. Lo anterior no es aplicable si los bienes inmuebles pertenecen efectivamente a un establecimiento permanente del tipo mencionado en el artículo 7 (beneficios empresariales), y situado en los Estados Unidos Mexicanos, o a una base fija en el sentido del artículo 14 (remuneraciones por trabajos independientes), y situada en los Estados Unidos Mexicanos, a no ser que el inciso a) no sea aplicable a los beneficios del establecimiento permanente conforme a lo establecido en el inciso d).

gg) enajenación de acciones y participaciones a que se refiere el párrafo 4 del artículo 13 (participación de acciones); y

hh) las rentas a que se refiere el párrafo 2 del artículo 21 (otras rentas).

_____c) a los efectos de la deducción mencionada en el inciso anterior se considerará que ha sido pagado en los Estados Unidos Mexicanos el impuesto del:

aa) 10 por 100 de los dividendos no incluidos en el inciso a) de este párrafo; y

bb) 15 por 100 de las regalías en el sentido del párrafo 2 del artículo 12, o el impuesto que haya sido pagado efectivamente, el que sea mayor.

_____d) no obstante lo dispuesto en el inciso a), las rentas en el sentido de los artículos 7 y 10 (dividendos) y los beneficios obtenidos por la enajenación del capital que forme parte del activo de un establecimiento permanente, así como los elementos patrimoniales de los que se deriven estos beneficios, sólo están exentos del impuesto alemán si el residente de la República Federal de Alemania prueba que las rentas del establecimiento permanente o de la sociedad proceden exclusiva o casi exclusivamente de trabajos activos.

En cuanto a las rentas en el sentido del artículo 10 y a los elementos patrimoniales que se deriven, la exención también es aplicable en caso de que los dividendos procedan de participaciones en otras sociedades residentes de los Estados Unidos Mexicanos, que realicen trabajos activos y en las que la sociedad que efectúa el último reparto tenga una participación de más del 25 por 100.

Constituyen trabajos activos la producción y venta de bienes o mercancías, el asesoramiento y servicios técnicos y los negocios bancarios y de seguros realizados en los Estados Unidos Mexicanos.

Si no se cumplen estas condiciones, sólo se aplicará el procedimiento de deducción establecido en el inciso b).

3.3.8. Universalidad de los Tratados Tributarios.

La Universalidad de los Tratados Tributarios se produce al relacionar dos o más acuerdos que tienden a eliminar la Doble Imposición.

El Doctor Herbert Bettinger ha dado en llamar "Principios de Universalidad de los Convenios Tributarios" al "...resultado de los actos que el contribuyente lleva a cabo, con el fin de evitar impactos impositivos que afecten una operación, producto de la carga tributaria que no sea posible recuperar..."³⁸

Cuando diversas autoridades se involucran para desarrollar operaciones internacionales, lo primero que consideran los sujetos pasivos son precisamente las responsabilidades de índole fiscal que se deben observar en la propia operación y del análisis se desprenden las bases para efectuar o no la negociación, buscándose la mejor alternativa con el fin de lograr neutralidad fiscal.

La búsqueda de alternativas no la debemos considerar dentro del concepto de evasión, ya que según vimos en el Capítulo 2, tema 2.3.2., ésta consiste en realizar actos en contra de la legislación tributaria y con el ánimo de defraudar al fisco.

El Principio de Universalidad de los Convenios Tributarios no se debe observar tampoco, en el ámbito de lo que conocemos como elusión fiscal, ya que ésta se presenta cuando el contribuyente utiliza estructuras legales que en su conjunto le brindan la mejor opción, para minimizar la carga tributaria y por lo tanto, refleja una disminución en el pago de los gravámenes.

En realidad el Principio de Universalidad a que nos referimos no se ubica en el ámbito de la evasión o en el área de la elusión fiscal, puesto que su rectoría y aplicación cuentan con los instrumentos legales que permiten configurar una transacción a través de la admisión de los acuerdos de doble tributación, y estos instrumentos son precisamente los tratados impositivos.

Es así como los tratados tributarios, en palabras del propio Doctor Herbert Bettinger, representan "...el vehículo de actuación para reflejar lo que se pretende a través del principio de universalidad."³⁹

A su vez, la universalidad referida en párrafos anteriores, depende del modelo tributario que se adopte y rija las disposiciones impositivas de los países que se involucren mediante convenios bilaterales. El modelo tributario que permite la aplicación del principio de universalidad en la elaboración de los convenios bilaterales, es el sustentado por la O.C.D.E., el cual se transcribe a nivel comparativo con el Modelo Americano en el apartado correspondiente a los Anexos de esta tesis.

En el caso del Modelo de la O.C.D.E., decimos que el principio de universalidad se aplica de manera congruente por que los artículos que lo conforman no establecen limitaciones de beneficios a los sujetos pasivos no vinculados al país o países partícipes en una negociación para evitar el efecto sobre la doble tributación.

Sin embargo, y como excepción al convenio de la O.C.D.E., el Modelo Americano, establece limitaciones para que un tercero no relacionado se beneficie con

la aplicación de los tratados tributarios. Un ejemplo de esta limitación la podemos encontrar en el artículo 17 del Convenio que celebró nuestro país con los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta.

Cabe aclarar que en los demás Convenios Tributarios en los que México participa, no se encuentra un artículo que tenga por objeto la limitación de beneficios, y al no reflejarse esta limitación en la estructura del modelo, tampoco se refleja en el convenio bilateral. De este modo, el Principio de Universalidad cobra aplicación en los Convenios celebrados con Canadá, Alemania, Francia, Suecia, España, Suiza y con los Países Bajos, ya que su contenido no sustenta artículos que limiten beneficios a terceros. (Consúltese el contenido de los convenios que México ha celebrado con Canadá, y con los países europeos de Alemania, Francia y Suecia. Al final de esta tesis se incluye un índice que muestra la fecha en que se publicaron dichos convenios a través del Diario Oficial de la Federación.).

Por último, podemos establecer que el Principio de Universalidad referido en este tema, permite que un tercero que no cuente con la calidad de actuante directo en una transacción bilateral, obtenga los beneficios que se consagren en los Convenios celebrados entre los dos Estados que se relacionan con esa misma operación.

CAPITULO IV

CASOS PRACTICOS

Aplicación de medidas para evitar la Doble Imposición Sobre la Renta en México. (De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6o. de la Ley del I.S.R.)

Problema No. 1

Obtención de ingresos por dividendos.

La Industrial BIM, S.A. tiene invertido desde hace 8 meses en la empresa COLD Co. de San Antonio, Texas, E.U.A., N\$ 10,000.00 que representan una quinta parte del Capital de la empresa residente en el extranjero.

Durante 1944 cobró dividendos por N\$ 1,500.00 habiéndole retenido N\$ 500.00 como Impuesto Sobre la Renta.

Indicar qué cantidad de impuesto acepta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, acreditar aquí en México, conociendo que la utilidad obtenida por BIM, S.A. es de N\$ 5,000.00 sin considerar los ingresos por dividendos, habiendo hecho pagos provisionales por N\$ 1,800.00.

Respuesta:

Para acreditar el impuesto pagado por el extranjero, por tener una inversión superior al 10 por ciento del Capital Social de la empresa extranjera, existe el siguiente procedimiento:

Determinación del Resultado Fiscal.

Utilidad en México		N\$ 5,000.00
Más:		
Dividendos netos cobrados a COLD, Co.		1,500.00
I.S.R. retenido en el extranjero		<u>500.00</u>
RESULTADO FISCAL		<u>7,000.00</u>
		=====
I.S.R. aplicando el artículo 10: 34%		2,380.00
Menos:		
Pagos provisionales	N\$ 1,800.00	
Impuesto Retenido en el extranjero	<u>500.00</u>	<u>2,300.00</u>
Diferencia a cargo de la empresa		80.00
		=====

NOTA: Se acreditan los N\$ 500.00 por ser inferiores al 34% de N\$ 2,000.00 = N\$ 680.00

Problema No. 2

Acreditamiento para Personas Morales.

Calcular los ingresos acumulables, el impuesto correspondiente y el impuesto acreditable por el ejercicio de 1994, de:

La Compañía Mexicana, S.A. dedicada a la compraventa de refacciones de vehículos, con dos sucursales en el país y una en el extranjero, que obtuvo los siguientes ingresos durante el ejercicio de 1994:

I. Casa matriz en México D.F.	N\$ 200.00
II. Sucursal "A" en Guadalajara, Jal.	125.00
III. Sucursal "B" en Monterrey, N.L.	100.00
IV. Sucursal "C" en Guatemala C.A.	<u>75.00</u>
_____ Total de Ingresos	<u>500.00</u> =====

La Utilidad fiscal consolidada y de cada empresa, es la siguiente:

Casa matriz	N\$ 45.00
Sucursal "A"	20.00
Sucursal "B"	15.00
Sucursal "C" N\$ 11.87 + N\$ 8.13 =	<u>20.00</u>
Utilidad Fiscal Consolidada	<u>100.00</u> =====

Los impuestos cubiertos por la Sucursal "C" en el extranjero, ascendieron a N\$ 8.13

Respuesta:

Cálculo del Impuesto

$$\text{N\$ } 100.00 \times 34\% = \text{N\$ } 34.00$$

Cálculo proporcional del Impuesto pagado en México

$$\text{N\$ } 34.00 / \text{N\$ } 100.00 = 34\%$$

$$\text{N\$ } 20.00 \times 34\% = \text{N\$ } 6.80$$

Menos:

Impuesto pagado en
el extranjero

N\$ 8.13

_____ Diferencia

1.33
=====

La anterior diferencia no será acreditable, por ser superior el impuesto pagado en el extranjero a lo que pagaría en México, según queda demostrado.

Problema No.3.**Acreditamiento proporcional en Deducciones.**

. Supongamos que en el Problema No.2 se incluye la siguiente información, correspondiente a la sucursal "C", la cual tiene deducciones de N\$ 55.00 (N\$ 75.00 - N\$ 20.00) que no pueden considerarse cien por ciento gastos de la sucursal en el extranjero.

Indicar lo que procede hacer en este caso.

Respuesta:**Ingresos en el País**

Casa matriz en México, D.F.	N\$ 200.00
Sucursal "A" en Guadalajara, Jal.	125.00
Sucursal "B" en Monterrey, N.L.	<u>100.00</u>
	425.00

Ingresos en el extranjero

Sucursal "C" en Guatemala, C.A.	<u>75.00</u>
Total de Ingresos	500.00

De donde:	N\$ 75.00 / N\$ 500.00 = 0.15	
	N\$ 55.00 * 15% =	N\$ 8.25

Utilidades en el País:

Casa Matriz	N\$ 45.00
Sucursal "A"	20.00
Sucursal "B"	<u>15.00</u>
	80.00

Utilidad en el extranjero:

Ingresos	N\$ 75.00
Menos: Deducciones autorizadas	- 8.25
Utilidad Fiscal Consolidada	<u>146.75</u>

CALCULO DEL IMPUESTO

N\$ 146.75	x	34%	=	N\$ 49.89
------------	---	-----	---	-----------

Menos:

Impuesto pagado en el extranjero	<u>8.12</u>
I.S.R. a cargo del Contribuyente	N\$ 41.77

NOTA: En este caso, se acepta como acreditable el I.S.R. al cien por ciento pagado en el extranjero por N\$ 8.12, porque al aplicar a la utilidad Fiscal Determinada para la Sucursal de Guatemala de N\$ 66.75 x 34% = N\$ 22.62, de ahí que se tome la acreditación del total retenido en el extranjero.

La diferencia entre el total de gastos por N\$ 55.00 y los autorizados proporcionales que ascienden a N\$ 8.25, no serán deducibles.

Problema No. 4.

Acreditamiento para Personas Físicas.

Supongamos que el Ingeniero Abundio Carbajal obtuvo ingresos en el año como ingeniero constructor de N\$ 700.00 pudiendo comprobar gastos por N\$ 400.00 y gastos personales deducibles N\$ 20.00. Dentro de los gastos antes señalados se incluyen N\$ 150.00 percibidos en Montreal, Canadá, donde vamos a suponer tres alternativas de impuesto retenido: N\$ 60.00; N\$44.00 y N\$ 30.00.

Indicar cuánto puede acreditar el Ingeniero Carbajal en las tres alternativas de impuesto pagado en el extranjero.

Respuesta:

Ingresos totales	N\$ 700.00
Menos: Deducciones Autorizadas	<u>400.00</u>
Ingresos Netos	<u>300.00</u>
Menos: Base Gravable	<u>280.00</u>
	=====

Se aplican los Artículos 141 y 141-A. Ahora bien, supongamos que el impuesto que resulta es de N\$ 81.80

$$\begin{aligned} \text{N\$ 81.800 / N\$ 280.00} &= 0.2921 \\ 0.2921 \times 100\% &= 29.21\% \\ &===== \end{aligned}$$

1ª Alternativa.

Si el impuesto pagado en el extranjero fue de	N\$ 60.00	
Sólo se aceptará: N\$ 150.00 x 29.21% =	<u>44.00</u>	
No acreditable		16.00
	=====	

2ª Alternativa.

Impuesto en el Extranjero		N\$ 44.00
Impuesto proporcional en México N\$ 150.00 x 29.21%	=	<u>44.00</u>
Diferencia		<u>0</u>
		=====

3ª Alternativa.

Impuesto en el extranjero	N\$ 30.00	
Impuesto proporcional en México	<u>44.00</u>	
<u> </u> No acreditable		14.00
	=====	

Si el impuesto pagado en el extranjero es menor al que resultaría en México, sólo se aceptará como acreditable lo que haya pagado como en este caso N\$ 30.00, que son inferiores a los N\$ 44.00 que tendría que pagar en México.

Problema No. 5.

Mr. Charles Nolan, de nacionalidad Norteamericana, viene a residir a la Ciudad de Puebla donde adquiere dos edificios y los renta, percibiendo ingresos anuales de 60 millones de nuevos pesos. También de su Ciudad natal Houston, Texas, recibe rentas mensual es de mil dólares.

Indicar qué es lo que procede si en el extranjero se le presentan las siguientes alternativas:

- a) Le cobran I.S.R. a razón de un 15%.
- b) Le consideran exento el I.S.R.
- c) Le cobran I.S.R. a razón de un 8%.

Respuesta:

De acuerdo a la nueva disposición, a partir de 1992, se aceptará un acreditamiento al Sr. Nolan del impuesto pagado en el extranjero hasta el monto de lo que representaría en México, la retención de dicho concepto de ingreso, de donde:

$$3,000 \text{ dólares} \times 10\% = \quad \quad \quad 300 \text{ Dis.}$$

=====

En México le hubieran retenido el 10% sobre el ingreso al tipo de cambio vigente en la fecha de la operación, por lo tanto:

- a) Si el I.S.R. cobrado en el extranjero fue de:

$3,000.00 \text{ Dis.} \times 15\% = 450.00 \text{ Dis.}$ el acreditamiento será de sólo 300.00 Dis. y pierde el derecho por los 150.00 Dis. restantes.

- b) Si en el extranjero está exento, no procede a acreditar ninguna cantidad.

- c) Si el I.S.R. fue de:

$$3,000.00 \text{ Dis.} \times 8\% = 240.00 \text{ Dis.}$$

El acreditamiento será de 240.00 Dis. no de 300.00 Dis. que le retendrían en México, porque sólo puede comprobar 240.00 Dis.

CONCLUSIONES.

Del desarrollo de esta tesis, se desprenden las siguientes consideraciones:

1. La doble imposición internacional es un problema que surge como resultado de la aplicación de impuestos similares (generalmente el impuesto sobre la renta) sobre una misma materia imponible. Los antecedentes principales de este problema son: la expansión internacional de los países capitalistas, como consecuencia de la revolución industrial y del liberalismo económico; el subdesarrollo de otros países como el núcleo latinoamericano; la oposición de algunos Estados de renunciar al gravamen o negociar algún acuerdo.

2. El acelerado proceso de integración económica entre los países desarrollados y los países en desarrollo, así como la Soberanía de los Estados para imponer contribuciones a cargo de los particulares, son los principales factores que originan la aplicación de diversos criterios de imposición sobre los ingresos obtenidos por actividades efectuadas a nivel internacional, y son causa fundamental del problema de la doble tributación.

Los principales criterios que adoptan los países para imponer gravámenes son:

a) por nacionalidad del contribuyente; b) por el domicilio o residencia del sujeto; c) por la ubicación de la fuente de riqueza.

3. La doble imposición internacional constituye un fenómeno perjudicial desde dos ángulos:

I. Particular.- Afecta al contribuyente que recibe una doble carga fiscal sobre las operaciones mercantiles que lleve a cabo en algún país extranjero, dejándolo en una situación desproporcional frente a otros sujetos que no realicen operaciones de esta índole. Adicionalmente, la carga excesiva de impuestos puede reducir la utilidad del negocio al grado de que resulte incosteable la operación y lleve al contribuyente a desistir de ella.

II. General.- A nivel general, la doble imposición puede generar varios fenómenos:

- a) **Evasión y elusión fiscal.-** Si el contribuyente se ve sometido a una carga fiscal intolerable puede procurar los medios para disminuir o desaparecer dicha carga, aún cuando jurídicamente no resulte justificable; afectando con ello la recaudación de ingresos que requiere el Estado para cubrir el gasto público y ofrecer bienestar social.
- b) **Freno al desarrollo económico.-** El fomento a la inversión tanto nacional como extranjera es un objetivo fundamental en la política económica de cualquier país interesado en elevar sus condiciones de vida, por tanto, es indispensable considerar todos los aspectos que podrían constituir un obstáculo para lograr dicho objetivo. Al respecto, la doble imposición puede generar cierto temor en la actitud de los inversionistas que consideran arriesgado colocar capital bajo excesivas condiciones impositivas.
- c) Lo señalado en los incisos anteriores, tiende a frenar el desarrollo económico del país, y a desviar los intereses actuales del Estado por lograr mejores condiciones de vida para la comunidad.

4. No obstante los perjuicios que provoca la doble imposición, no podemos establecer que este fenómeno represente una violación al Derecho Internacional mientras no exista un convenio que tienda a eliminar el problema. Esto se fundamenta en el sentido de que cada Estado es Soberano al imponer las contribuciones que considere necesarias para cubrir su presupuesto, de acuerdo a las disposiciones establecidas en su legislación interna. En último término, se está en presencia de una violación al Derecho Internacional Privado, en la medida en que los contribuyentes resultan afectados en su utilidad, por la falta de proporcionalidad, justicia y equidad que debe observar todo impuesto.

5. El problema en estudio puede ser solucionado mediante la aplicación de medidas unilaterales, adoptadas en la legislación interna de los Estados. Las principales medidas de este tipo son las siguientes:

- a) Método de crédito o imputación de impuesto.
- b) Método de deducción del impuesto como gasto.
- c) Método de exención total o parcial del impuesto.

6. México adoptó de manera unilateral el método de crédito de impuesto pagado en el extranjero para personas físicas y morales. Este método se encuentra regulado a través del artículo 8o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y del mismo artículo en su respectivo reglamento.

7. Las diversas medidas que existen para evitar la doble imposición consisten en lo siguiente:

- a) Autorizar un crédito de impuesto, lo cual permite reducir del impuesto a pagar en su propio país, el que se hubiera pagado en el extranjero.
- b) Eximir total o parcialmente los ingresos provenientes de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero.
- c) Permitir la deducción del impuesto pagado en el extranjero para el cómputo de la base gravable.

8. La celebración de Convenios Bilaterales de carácter fiscal entre dos Estados, brinda la posibilidad de eliminar la doble imposición al repartirse entre ellos con criterio equitativo las fuentes de gravamen, de manera que un mismo sujeto no incida una doble carga económica en relación con una misma modificación patrimonial. Las fórmulas bilaterales que contienen los tratados para tal efecto, se aplican de manera más amplia que las adoptadas de manera unilateral, y son las siguientes:

- a) Método de exención.
- b) Método de crédito o imputación de impuesto.
- c) Método de diferimiento del impuesto.
- d) Método de reducción del impuesto.

9. Los tratados tributarios constituyen una importante fuente de Derecho Internacional, porque representan la manifestación de voluntad de los Estados que lo suscriben y en virtud de ella se obligan a realizar la conducta acordada.

10. La celebración de tratados en nuestro país sólo se puede efectuar por el Presidente de la República, y éste debe someterlos a la aprobación del Senado. Una vez que los tratados han sido ratificados por el Senado y verificados en su contenido acorde a lo dispuesto en la Constitución, pueden considerarse en vigor y convertirse en Ley Suprema de la Unión.

11. México ha negociado hasta la fecha 43 Convenios para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta, de los cuales sólo ocho han sido ratificados por el Senado y se encuentran ya en vigor. Estos ocho convenios entraron en vigor con los siguientes países y en las siguientes fechas:

- Convenio entre México y Canadá (11-May.-92)
- Convenio entre México y Reino de Suecia (18-Dic.-93)
- Convenio entre México y Francia (31-Dic.-92)
- Convenio entre México y E.U.A. (28-Dic.-93)
- Convenio entre México y Alemania (30-Dic.-93)
- Convenio entre México y Suiza (08-Sep.-94)
- Convenio entre México y Los Países Bajos (13-Oct.-94)
- Convenio entre México y España (06-Oct.-94).

Los convenios concertados con Canadá, con Francia y con Alemania se sustentan en base al Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.); en lo que concierne al convenio celebrado con los Estados Unidos de América, dicho país ha elaborado su propio modelo de convenio (Modelo

Americano) para evitar la doble imposición, y su contenido representa la base para los que celebre con otros países como sucedió en el caso del firmado con nuestra nación.

INDICE CRONOLOGICO QUE MUESTRA LA FECHA DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION AL QUE SE PUEDE ACUDIR PARA CONSULTAR EL CONTENIDO DE LOS CONVENIOS IMPOSITIVOS, CONCERTADOS ENTRE MEXICO Y OTRAS NACIONES.

- | | |
|---|------------|
| 1. CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y CANADA | 17-JUL.-92 |
| 2. CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y SUECIA | 10-FEB.-93 |
| 3. CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y FRANCIA | 18-MAR.-93 |
| 4. CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y U.S.A. | 03-FEB.-94 |
| 5. CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y ALEMANIA | 18-MAR.-94 |
| 6. CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y SUIZA | 24-OCT.-94 |
| 7. CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y LOS PAISES
BAJOS. | 31-DIC.-94 |
| 8. CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y ESPAÑA | 31-DIC.-94 |

BIBLIOGRAFIA GENERAL

- ARELLANO GARCIA, DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO.--6 ED.--
MEXICO: PORRUA, 1983. 806 P.
- BAILEY, RICHARD. PROBLEMAS DE LA ECONOMIA MUNDIAL. (PROBLEMS
OF THE WORLD ECONOMY).--TRADUCCION: ANA MARTINEZ PUJANA
(PRINTED IN SPAIN).--[SIN NUM.DE EDICION].--MEXICO: LABOR, 1969.
186 P.
- BANAMEX-ACCIVAL: DIVISION DE ESTUDIOS ECONOMICOS Y SOCIALES.
"EXAMEN DE LA SITUACION ECONOMICA DE MEXICO".--VOL.LXX.--
NUM.821.--MEXICO: ABRIL, 1994.
- BETTINGER BARRIOS, HERBERT. ESTUDIO PRACTICO SOBRE LOS
CONVENIOS IMPOSITIVOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.--
MEXICO: EFISA, 1994. 413 P.
- BURGOA, IGNACIO. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO.--MEXICO:
PORRUA, 1973. 1028 P.
- CHAPOY BONIFAZ, DOLORES. DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL Y LAS
MEDIDAS PARA EVITARLA. INVESTIGACION FISCAL NUM.13 .--MEXICO:
S.H.C.P., 1987. P.15-46.
- DE LA GARZA, SERGIO. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. --7 ED. --
MEXICO: PORRUA, 1976. 861 P.
- DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. --
2 ED..-- MEXICO: PAC, 1986. 223 P.
- DOMINGUEZ MOTA, E. Y CALVO NICOLAU, E. IMPUESTOS.-- 2 ED.--
MEXICO: EFISA, 1977. 374 P.

- FLORES ZAVALA, ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.— 25 ED.—MEXICO: PORRUA, 1984 (c.1946), (XVIII), 519 P.
- GIORGETTI, ARMANDO. LA EVASION TRIBUTARIA. —[SIN NUM.DE ED.]— BUENOS AIRES: DEPALMA, 1967. 183 P.
- H. HINRICH, HARLEY. UNA TEORIA GENERAL DEL CAMBIO DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DURANTE EL DESARROLLO ECONOMICO. ESTUDIOS.—MEXICO: CENTRO DE ESTUDIOS MONETARIOS LATINOAMERICANOS, 1967. 167 P.
- IBARRA POSADA, JOSE. CREDITO DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA PAGADOS EN EL EXTRANJERO.—MEXICO: INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, 1993. 50 P.
- JARACH, DINO. EL HECHO IMPONIBLE. —BUENOS AIRES: REVISTA DE JURISPRUDENCIA ARGENTINA, 1943. 129 P.
- MARGAIN, HUGO. DOBLE TRIBUTACION.— MEXICO, 1956.—82 P.—TESIS (LIC.EN CONTADURIA).—UNAM.
- MARGAIN MANAUTOU, E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.— 3 ED.—MEXICO: UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SN.LUIS POTOSI, 1975. 370 P.
- ROCCO, ARMANDO M. LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.— BUENOS AIRES, 1947.—84 P.—TESIS (LIC.CONTADURIA).
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. DERECHO FISCAL.—2 ED.—MEXICO: HARLA, 1986. 303 P.
- SEARA VAZQUEZ, MODESTO. DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO.—9 ED.—MEXICO: PORRUA, 1983. 721 P.
- SIERRA J.,M. TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO.—4 ED.— MEXICO: [SIN EDITORIAL], 1963. 650 P.
- SUAREZ FARIAS, FRANCISCO. LA DOBLE IMPOSICION A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL.—MEXICO, 1974.—138 P.—TESIS (LIC. EN DERECHO).— UNAM.
- ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA. TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION. MEXICO: INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, 1992. 258 P.
- ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA. VERITAS: "TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION FISCAL.- NUM.1440. MEXICO: INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, JULIO-AGOSTO, 1991.

- ACTIVIDAD ECONOMICA. "MEXICO Y LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.).— NUM.178.—MEXICO: CENTRO DE ESTUDIOS ECONOMICOS DEL SECTOR PRIVADO, 1994. 11 P.
- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. MEXICO: 1991.
- CONTADURIA PUBLICA.—INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.—"LA APERTURA COMERCIAL Y LA GLOBALIZACION DE LA ECONOMIA"—NOVIEMBRE, 1990. REVISTA MENSUAL. NUM.219. AÑO XIX.
- CONTADURIA PUBLICA.—INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.—"CONVENIOS Y TRATADOS EN MEXICO".—ENERO,1992. REVISTA MENSUAL. NUM.233. AÑO XXI.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.—SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES: "DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA".—MEXICO, 17 DE JULIO DE 1992.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.—SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES: "DECRETO DE PROMULGACION DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE SUECIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA".—MEXICO, 10 DE FEBRERO DE 1993.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.—SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES: "DECRETO DE PROMULGACION DE CONVENIO ENTRE MEXICO Y FRANCIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA".—MEXICO, 16 DE MARZO DE 1993.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.—SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES: "DECRETO DE PROMULGACION DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA".—MEXICO, 03 DE FEBRERO DE 1994.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.—SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES: "DECRETO DE PROMULGACION DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO".—MEXICO, 16 DE MARZO DE 1994.

- ESCUELA NACIONAL DE HACIENDA EN COORDINACION CON LA DIRECCION DE INSPECCION Y FISCALIZACION DE VENEZUELA "EVASION FISCAL". CARACAS: [SIN EDITORIA], 1970. 108 P.
- MEMORIA DEL CURSO SOBRE NEGOCIACION DE TRATADOS TRIBUTARIOS. —MEXICO: AJIJIC, ESTADO DE JALISCO, 1978.— INDETEC CIAT DSE.— 878 P.
- MEMORIAS. PANORAMA JURIDICO DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO.—MEXICO: UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA, 1992. 112 P.
- PRONTUARIO TRIBUTARIO. COMPENDIO DE CODIGO, LEYES FISCALES Y REGLAMENTOS.— MEXICO: ECASA, 1993.
- PRONTUARIO TRIBUTARIO. COMPENDIO DE CODIGO, LEYES FISCALES Y REGLAMENTOS.—MEXICO: ECASA, 1994.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. FRANCO Díaz, Eduardo. Diccionario de Contabilidad.--México: Siglo Nuevo Editores, 1980. p.84.
2. Citado por ROBLES Díaz, Rafael.--en: Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios.--"¿Qué es la Doble Imposición?--México: Ajijic, Jalisco. 1978. p.79
3. OB. CIT. p.79.
4. FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.--25 ed.- México: Porrúa, 1984. p.331.
5. Diccionario Larousse Ilustrado.--México: Larousse, 1981. p.267.
6. DE LA GARZA, S. Derecho Financiero Mexicano.-- 7 ed.--México: Porrúa, 1976. p.323.
7. JARACH, Dino. El hecho imponible.--Argentina: Revista de jurisprudencia, 1943. P.18.
8. JARACH, Dino. OB. CIT. p.21.
9. BURGOA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano.-- México: Porrúa, 1973. p.131.
10. MARGAIN Manautou, E. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.-- 3 ed.--México: Universidad de San Luis Potosí, 1975. p.77.
11. RODRIGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2 ed.--México: Haría, 1988.p.61.
12. FLORES Zavala, Ernesto. OB: CIT: p.331.
13. Citado por GNAZZO, Edison en: Tratados para evitar la doble imposición.-- México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1992. p.140.
14. ROBLES Díaz, Rafael. OB. CIT. p.81.
15. Citado por SELLERIER, Carlos en: Tratados para evitar la doble imposición.-- OB. CIT. p.89.

16. FLORES Zavala, Ernesto. OB. CIT: pp.335-336.
- 17 IBARRA Posada, J. Crédito de impuestos sobre la renta pagados en el extranjero.—México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1993. pp.13-14.
18. ROMANO Mussali, E. "Convenios Internacionales en materia Fiscal".—Veritas, Julio 1993.—México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. pp.27-30.
19. Citado por CALVO Nicolau, E: en : Tratados para evitar la doble imposición. OB. CIT. p.20.
20. ROBLES Díaz, Rafael. OB. CIT. p.81.
21. SEARA Vazquez, Modesto. Derecho Internacional Público.—México: Porrúa, 1983. p.94.
22. Citado por CALVO Nicolau, E. en : Tratados para evitar la doble imposición.- OB. CIT. pp.25-26.
23. FLORES Zavala, Ernesto. OB. CIT. pp. 336-337.
24. ROBLES Díaz, Rafael. OB. CIT. p.89.
25. FRANCO Díaz, E. OB. CIT. p.84.
26. AMOROS R.; Narciso. La Elusión y la Evasión Fiscal.—Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.—Núm.59.—Madrid: 1965. p.576.
27. FRANCO Díaz, E. OB. CIT. p.93.
- 28 ARELLANO García, C. Derecho Internacional Privado.—8 ed.— México: Porrúa, 1983. p.463.
29. Universidad Iberoamericana. Panorama Jurídico del Tratado de Libre Comercio.—México: 1993. p.102.
30. ARELLANO García, C. OB. CIT. p.468.
31. SIERRA J.,M. Tratado de Derecho Internacional Público.—4 ed.—México: [Sin editorial], 1983. p.17.
32. SEARA Vazquez, Modesto. OB. CIT. p.96.
33. SIERRA J.,M. OB. CIT. p.29.
34. SEARA Vazquez, Modesto. OB. CIT. p.63.

35. FRANCO Díaz, E. OB. CIT. p.49.
36. Diccionario Larousse Ilustrado. OB. CIT. p.17.
- 37 SEARA Vazquez, Modesto OB. CIT. p.65.
38. BETTINGER Barrios, H. Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación.—México: Evisa, 1994. p.385.
39. BETTINGER Barrios, H. OB. CIT. p.386.

TESIS SIN PAGINACION

COMPLETA LA INFORMACION

ANEXOS

COMPARACION ENTRE EL MODELO DE CONVENIO ELABORADO POR LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA (U.S.A.) Y EL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACION DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICOS (O.C.D.E.) PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO.

**MODELO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA DEL
TRATADO DE IMPUESTOS SOBRE INGRESOS
DEL 16 DE JUNIO DE 1981**

ARTICULO 1 (U.S.A.)

Alcance General

1. Este Convenio se aplicará a las personas que sean residentes de uno o ambos de los Estados Contratantes, excepto cuando se disponga de otro modo en el propio convenio.

2. El Convenio no restringirá de manera alguna cualquier exclusión, exención, deducción, crédito u otra compensación que sea acordada en este momento o en el futuro:

- a) por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes; o
- b) por cualquier otro acuerdo celebrado entre los Estados Contratantes.

3. No obstante cualquier disposición del Convenio excepto el párrafo 4, un Estado Contratante puede gravar a sus residentes (según se determina en el artículo 4 [Residencia]), y en virtud de su nacionalidad puede gravar a sus ciudadanos como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. Para este propósito, el término "ciudadano" incluirá a exciudadanos cuya pérdida de la nacionalidad haya tenido como uno de sus propósitos principales evitar la aplicación del impuesto sobre ingresos, aunque solamente por un período de 10 años después de tal pérdida.

4. Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

a) los beneficios conferidos por un Estado Contratante según el párrafo 2 del artículo 9 (Empresas Asociadas), los párrafos 1 b) y 4 del artículo 18 (Pensiones, Rentas Anuales, Pensiones Alimenticias y Manutención de Hijos) y según los artículos 23 (Compensación por Doble Aplicación de Impuestos), 24 (Indiscriminación) y 25 (Procedimiento de Acuerdo Mutuo); y

b) los beneficios conferidos por un Estado Contratante de acuerdo con los artículos 19 (Servicio Gubernamental), 20 (Estudiantes y Aprendices) y 27 (Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares), para individuos que ni sean ciudadanos ni tengan categoría de inmigrante en ese Estado.

MODELO DE CONVENIO DE IMPUESTOS SOBRE INGRESOS
Y SOBRE CAPITAL DE LA ORGANIZACION DE COOPERACION
Y DESARROLLO ECONOMICO (O.C.D.E.) DEL 1º DE
SEPTIEMBRE DE 1992.

CAPITULO I
ALCANCE DEL CONVENIO

ARTICULO 1 (O.C.D.E.)

Alcance Personal

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

ARTICULO 2 (U.S.A.)

Impuestos Incluidos

1. Los impuestos existentes a los cuales se aplicará este Convenio son:

a) en los Estados Unidos: los impuestos federales sobre ingresos aplicables por el Código de Ingresos Internos (pero excluyendo los impuestos sobre ganancias acumuladas, los impuestos sobre compañías tenedoras de acciones personales de otras compañías o impuestos para la seguridad social), y los impuestos indirectos aplicados sobre primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros y con respecto a fundaciones privadas. No obstante, el Convenio se aplicará a los impuestos indirectos aplicados sobre primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros únicamente en el grado en que los riesgos cubiertos por tales primas no se reaseguren con una persona que no tenga derecho a los beneficios de éste o cualquier otro Convenio aplicable a estos impuestos.

b) en _____

2. El Convenio se aplicará también a cualesquiera otros impuestos idénticos o sustancialmente similares aplicados después de la fecha de firma del Convenio, en adición a o en sustitución de los impuestos existentes. Las autoridades competentes de los estados Contratantes se notificarán entre sí sobre cualesquier cambios significativos que se hayan realizado en sus respectivas leyes fiscales y sobre cualquier material oficial publicado relacionado con la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, regulaciones, reglamentos y decisiones judiciales.

ARTICULO 2 (O.C.D.E.)

Impuestos Incluidos

1. Este Convenio se aplicará a los impuestos sobre ingresos y sobre capital a nombre de uno de los Estados Contratantes o de alguna de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, independientemente de la manera en que se recauden.

2. Se considerarán como impuestos sobre ingresos y sobre capital todos los impuestos aplicados sobre ingresos totales y sobre capital total, o sobre elementos de ingresos o de capital, incluyendo impuestos sobre ganancias por la enajenación de bienes muebles o inmuebles, impuestos sobre importes totales de sueldos o salarios pagados por empresas, así como impuestos sobre estimación de capital.

3. Los impuestos existentes a los cuales se aplicará el Convenio son, en particular:

a) (en el Estado A) : _____

b) (en el Estado B) : _____

4. El Convenio se aplicará también a cualesquiera otros impuestos idénticos o sustancialmente similares aplicados después de la fecha de firma del Convenio, en adición a o en sustitución de los impuestos existentes. Al término de cada año, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se notificarán entre sí los cambios que se hayan realizado en sus respectivas leyes fiscales.

CAPITULO II DEFINICIONES

ARTICULO 3 (U.S.A.)

Definiciones Generales

1. Para los propósitos de este Convenio, y a menos que el contexto lo exija de otra manera:

a) el término "persona" incluye a individuos, sucesiones, fideicomisos, sociedades, compañías y cualquier otro grupo de personas;

b) el término "compañía" significa una persona moral o cualquier entidad que para propósitos fiscales sea considerada como persona moral;

c) los términos "empresa de un estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa dirigida por un residente de un

Estado Contratante y una empresa dirigida por un residente del otro Estado Contratante.

d) el término "tráfico internacional" significa cualquier transportación por barco o aeronave, excepto cuando tal transportación se realice únicamente entre lugares del otro Estado Contratante;

e) el término "autoridad competente" significa:

i) en los Estados Unidos, el Secretario del Tesoro o su delegado; y

ii) en _____ : _____

f) el término "Estados Unidos" significa los Estados Unidos de América, pero no incluye a Puerto Rico, las Islas Vírgenes, Guam, ni ninguna otra posesión o territorio de los Estados Unidos;

g) el término _____ significa _____.

2. Con respecto a la aplicación del Convenio por parte de un Estado Contratante, cualquier término no definido en este documento tendrá el significado que tenga según las leyes del Estado relacionado con los impuestos a los cuales se aplica el Convenio, a menos que el contexto lo exija de otro modo o que las autoridades competentes acuerden un significado común según las disposiciones del artículo 25 (Procedimiento de Acuerdo Mutuo).

ARTICULO 3. (O.C.D.E.)

Definiciones Generales

1. Para los propósitos de este Convenio y a menos que el contexto lo exija de otra manera:

a) el término "persona" incluye a individuos, compañías y cualquier otro grupo de personas;

b) el término "compañía" significa un grupo corporativo o cualquier entidad que para propósitos fiscales sea considerada como grupo corporativo;

c) los términos "empresa de un estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa dirigida por un residente de un Estado Contratante y una empresa dirigida por un residente del otro Estado Contratante;

d) el término "tráfico internacional" significa cualquier transporte por barco o aeronave operados por una empresa cuya sede real de administración se encuentre en uno de los Estados Contratantes, excepto cuando tales barcos o aeronaves operen únicamente entre lugares del otro Estado Contratante;

e) el término "autoridad competente" significa:

i) (en el Estado A) : _____

ii) (en el Estado B) : _____

f) el término "nacional" significa:

i) cualquier individuo que posea la nacionalidad de un Estado Contratante;

ii) cualquier persona jurídica, sociedad o asociación que derive su condición como tal de las leyes vigentes de un Estado Contratante;

ARTICULO 4 (U.S.A.)

Residencia

1. Para propósitos de este Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa cualquier persona que, bajo las leyes de tal Estado, esté sujeta a impuestos en virtud de su domicilio, residencia, nacionalidad, sede de operación, sede de constitución o cualquier otro criterio de carácter similar, considerando, no obstante, que:

a) este término no incluye a cualquier persona que esté sujeta a impuestos en tal Estado con respecto únicamente a ingresos obtenidos de fuentes establecidas en dicho Estado o de capital situado en el mismo; y

b) en el caso de ingresos obtenidos por o pagados por una sociedad, una sucesión o un fideicomiso, este término se aplica sólo en el grado en que los ingresos obtenidos por tal sociedad, sucesión o fideicomiso estén sujetos a impuestos en ese Estado como ingresos de un residente, ya sea que estén en su poder o en poder de sus socios o beneficiarios.

2. Cuando por virtud de las disposiciones del párrafo 1 algún individuo sea residente de ambos Estados Contratantes, su condición se determinará de la siguiente manera:

a) se considerará como residente del Estado en el que tenga residencia permanente disponible; si tiene residencia permanente disponible en ambos Estados, se considerará como residente del Estado en el que sus relaciones personales y económicas sean más cercanas (centro de intereses vitales);

b) si no es posible determinar el Estado en el que dicho individuo tiene su centro de intereses vitales, o si no tiene residencia permanente disponible en ninguno de los Estados, se considerará como residente del Estado en el que el individuo tenga alojamiento habitual;

c) si el individuo tiene alojamiento habitual en ambos Estados o no lo tiene en ninguno de los Estados, se considerará como residente del Estado del cual el individuo tenga la nacionalidad;

d) si el individuo tiene la nacionalidad de ambos Estados o no la tiene de ninguno de los Estados, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán la cuestión de común acuerdo.

3. Cuando por virtud de las disposiciones del párrafo 1 una compañía sea residente de ambos Estados Contratantes, si está constituida de acuerdo con las leyes de un Estado Contratante o de una subdivisión política de tal Estado, se considerará como residente de ese Estado.

4. Cuando por virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona, que no sea un individuo o una compañía, sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán la cuestión de común acuerdo y determinarán la forma de aplicación del Convenio a tal persona.

ARTICULO 4 (O.C.D.E.)

Residente

1. Para propósitos de este Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa cualquier persona que, bajo las leyes de tal Estado, esté sujeta a impuestos en virtud de su domicilio, residencia, sede de operación o cualquier otro criterio de carácter similar. No obstante, este término no incluye a cualquier persona que esté sujeta a impuestos en tal Estado con respecto únicamente a ingresos obtenidos de fuentes establecidas en dicho Estado o de capital situado en el mismo.

2. Cuando por virtud de las disposiciones del párrafo 1 algún individuo sea residente de ambos Estados Contratantes, su condición se determinará de la siguiente manera:

a) se considerará como residente del Estado en el que tenga residencia permanente disponible; si tiene residencia permanente disponible en ambos Estados, se considerará como residente del Estado en el que sus relaciones personales y económicas sean más cercanas (centro de intereses vitales);

b) si no es posible determinar el Estado en el que dicho individuo tiene su centro de intereses vitales, o si no tiene residencia permanente disponible en ninguno de los Estados, se considerará como residente del Estado en el que el individuo tenga alojamiento habitual;

c) si el individuo tiene alojamiento habitual en ambos Estados o no lo tiene en ninguno de los Estados, se considerará como residente del Estado del cual el individuo tenga la nacionalidad;

d) si el individuo tiene la nacionalidad de ambos Estados o no la tiene de ninguno de los Estados, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán la cuestión de común acuerdo.

3. Cuando por virtud de las disposiciones del párrafo 1 alguna persona (que no sea un individuo) sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará como residente del Estado en el cual se encuentre su sede de administración.

ARTICULO 5 (U.S.A.)

Establecimiento Permanente

1. Para propósitos de este Convenio, el término "establecimiento permanente" significa un sitio fijo de operación por medio del cual se realizan total o parcialmente las actividades comerciales de una empresa.

2. El término "establecimiento permanente" incluye específicamente:

- a) una sede de administración;
- b) una sucursal;
- c) una oficina;
- d) una fábrica;
- e) un taller; y
- f) una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación, o un equipo de instalación o perforación, o una embarcación usada para exploración o explotación de recursos naturales, constituyen un establecimiento permanente sólo si su realización dura más de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, no se debe considerar que el término "establecimiento permanente" incluya:

a) el uso de instalaciones solamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega;

c) el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de proceso por parte de otra empresa,

d) el mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para propósitos de compra de bienes o mercancías o de obtención de información para la empresa;

e) el mantenimiento de un sitio fijo de operación exclusivamente para propósitos de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;

f) el mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para cualquier combinación de las actividades indicadas en los incisos a) a e).

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona - que no sea un agente de condición independiente, al cual se le aplica el párrafo 6 actúe a nombre de una empresa y tenga, y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante la autorización para celebrar contratos a nombre de la empresa, se considerará que tal empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado con

respecto a cualesquier actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de tal persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, las cuales, si se efectúan a través de un sitio fijo de operación, no convertirían a este sitio fijo de operación en un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No se considerará que una empresa tenga un establecimiento permanente en un Estado Contratante tan sólo porque realice operaciones comerciales en ese Estado por medio de un intermediario, un agente comisionista general o cualquier otro agente de carácter independiente, siempre que tales personas actúen de la misma manera en que realizan sus operaciones ordinarias.

7. El hecho de que una compañía que sea residente de un Estado Contratante controle o esté controlada por una compañía que sea residente del otro Estado Contratante, o que realice operaciones comerciales en el otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), no significa que perse ninguna de las compañías constituya un establecimiento permanente de la otra compañía.

ARTICULO 5 (O.C.D.E.)

Establecimiento Permanente

1. Para propósitos de este Convenio, el término "establecimiento permanente" significa el sitio fijo de operación a partir del cual se realizan total o parcialmente las actividades comerciales de una empresa.

2. El término "establecimiento permanente" incluye específicamente:

- a) una sede de administración;
- b) una sucursal;
- c) una oficina;
- d) una fábrica,
- e) un taller; y
- f) una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación constituye un establecimiento permanente sólo si su realización dura más de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, no se debe considerar que el término "establecimiento permanente" incluya:

- a) el uso de instalaciones solamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de una existencia de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega;
- c) el mantenimiento de una existencia de bienes o mercancías pertenecientes a

la empresa, exclusivamente para propósitos de proceso por parte de otra compañía;

d) el mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para propósitos de compra de bienes o de obtención de información para la empresa;

e) el mantenimiento de un sitio fijo de operación exclusivamente para propósitos de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;

f) el mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para cualquier combinación de las actividades indicadas en los incisos a) a e), siempre que la actividad global del sitio fijo de operación resultante de esta combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona - que no sea un agente de condición independiente, al cual se le aplica el párrafo 6- actúe a nombre de una empresa y tenga, y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante la autorización para celebrar contratos a nombre de la empresa, se considerará que tal empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado con respecto a cualesquier actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de tal persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, las cuales, si se efectúan a través de un sitio fijo de operación, no convertirían a este sitio fijo de operación en un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante tan sólo porque realice operaciones comerciales en ese Estado por medio de un intermediario, un agente comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que tales personas actúen de la misma manera en que realizan sus operaciones ordinarias.

7. El hecho de que una compañía que sea residente de un Estado Contratante controle o esté controlada por una compañía que sea residente del otro Estado Contratante, o que realice operaciones comerciales en el otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), no significa que perse ninguna de las compañías constituya un establecimiento permanente de la otra compañía.

ARTICULO 6 (U.S.A.)

Ingresos por Bienes Inmuebles (Propiedades Inmobiliarias)

1. Los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante a partir de bienes inmuebles (incluyendo los ingresos por agricultura y silvicultura) situados en el otro Estado Contratante pueden ser gravados en ese otro Estado.

2. El término "bien inmueble" tendrá el mismo significado que tenga bajo la ley del Estado Contratante en el que se ubique la propiedad en cuestión.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán a ingresos derivados del uso directo, alquiler o cualquier otra forma de uso de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán también a los ingresos obtenidos a partir de bienes inmuebles de una empresa y a los ingresos obtenidos a partir de bienes inmuebles usados para la realización de servicios personales independientes.

5. Un residente de un Estado Contratante que esté sujeto a impuestos en el otro Estado Contratante sobre ingresos obtenidos a partir de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante puede elegir en cualquier ejercicio fiscal calcular los impuestos sobre tales ingresos con una base neta, como si tales ingresos fuesen atribuibles a un establecimiento permanente ubicado en ese otro Estado. Tal elección será obligatoria para el ejercicio fiscal en que se hizo la propia elección y para todos los ejercicios fiscales subsecuentes, a menos que las autoridades competentes de los Estados Contratantes, conforme a una petición presentada por el contribuyente a la autoridad competente del Estado Contratante del cual el contribuyente sea residente, acuerden dar por terminada la elección.

CAPITULO III IMPUESTOS SOBRE INGRESOS

ARTICULO 6 (O.C.D.E.)

Ingresos por Bienes Inmuebles

1. Los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante a partir de bienes inmuebles (incluyendo los ingresos por agricultura y silvicultura situados en el otro Estado Contratante) pueden ser gravados en el otro Estado.

2. El término "bien inmueble" tendrá el mismo significado que tiene bajo la ley del Estado Contratante en el que se ubique la propiedad en cuestión. El término incluirá en cualquier caso las propiedades accesorias al bien inmueble, ganado y equipo empleados en la agricultura y silvicultura, derechos a los cuales se apliquen las disposiciones de la ley general con respecto a bienes raíces, usufructo de bienes inmuebles y derechos a pagos variables o fijos como consideración de la explotación, o del derecho a explotar, depósitos minerales, fuentes y otros recursos naturales; barcos, botes y aeronaves no se considerarán como bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán a ingresos derivados del uso directo, adjudicación o cualquier otra forma de uso de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán también a los ingresos obtenidos a partir de bienes inmuebles de una empresa y a los ingresos obtenidos a partir de bienes inmuebles usados para la realización de servicios personales independientes.

ARTICULO 7 (U.S.A.)

Beneficios de Explotación

1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante serán gravables solamente en tal Estado, a menos que la empresa realice operaciones comerciales en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente ubicado allí. Si la empresa realiza operaciones comerciales en la manera mencionada, las utilidades de la empresa pueden ser gravadas en el otro Estado, mas solamente en la medida en que tales utilidades sean atribuibles al establecimiento permanente mencionado.

2. Sujeto a las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice operaciones comerciales en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente ubicado allí, en cada Estado Contratante serán atribuibles a dicho establecimiento permanente las utilidades que podría esperarse que generara si fuese una empresa distinta e independiente, involucrada en las mismas actividades o actividades similares o bajo las mismas condiciones o condiciones similares.

3. Para la determinación de las utilidades del establecimiento permanente, se permitirán como deducciones los gastos en los que se haya incurrido para propósitos del establecimiento permanente, incluyendo una cuota razonable por los gastos administrativos, ejecutivos y generales, gastos de investigación y desarrollo, intereses y otros gastos en los que se haya incurrido para propósitos de la empresa globalmente (o la parte de la misma que incluya al establecimiento permanente), ya sea que se haya incurrido en los gastos del Estado en el que está ubicado el establecimiento permanente o en otro sitio.

4. No se atribuirán utilidades a un establecimiento permanente en virtud de la simple compra, por parte de ese establecimiento permanente, de bienes o mercancías para la empresa.

5. Para propósitos de este Convenio, las utilidades por atribuir a un establecimiento permanente incluirán solamente las utilidades derivadas de activos o actividades del establecimiento permanente y serán determinadas por el mismo método año tras año, a menos que haya razón buena y suficiente para lo contrario.

6. Cuando las utilidades incluyan ingresos que se traten por separado en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de tales artículos no serán afectadas por las disposiciones de este artículo.

7. Para propósitos de este Convenio, el término "beneficios de explotación" significa ingresos derivados de cualquier comercio o empresa, incluyendo la renta de propiedades personales tangibles, así como la renta o la licencia de películas cinematográficas o películas o cintas usadas para transmisiones radiofónicas o televisivas.

ARTICULO 7 (O.C.D.E.)

-Beneficios de Explotación

1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante serán gravables solamente en tal Estado a menos que la empresa realice a través de un establecimiento permanente ubicado allí. Si la empresa realiza operaciones comerciales en la manera mencionada, las utilidades de la empresa pueden ser gravadas en el otro Estado, mas solamente en la medida en que tales utilidades sean atribuibles al establecimiento permanente mencionado.

2. Sujeto a las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice operaciones comerciales en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente ubicado allí, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente las utilidades que podría esperarse que generara si fuese una empresa distinta e independiente involucrada en las mismas actividades o actividades similares, bajo las mismas condiciones o condiciones similares y como si actuase de manera totalmente independiente de la empresa de la cual es establecimiento permanente.

3. Para la determinación de las utilidades del establecimiento permanente, se permitirán como deducciones los gastos en los que se haya incurrido para propósitos del establecimiento permanente, incluyendo los gastos administrativos, ejecutivos y generales en los que se haya incurrido, ya sea en el Estado en el que está ubicado el establecimiento permanente o en otro sitio.

4. En lo que respecta a que ha sido costumbre que un Estado Contratante determine las utilidades por atribuir a un establecimiento permanente con base en el prorrateo de las utilidades totales de la empresa a sus diversas partes, nada de lo indicado en el párrafo 2 impedirá que tal Estado Contratante determine las utilidades por gravar mediante tal prorrateo, según se acostumbre; no obstante, el método de prorrateo será tal que el resultado deberá ser congruente con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán utilidades a un establecimiento permanente en virtud de la simple compra, por parte de ese establecimiento permanente, de bienes o mercancías para la empresa.

6. Para propósitos de los párrafos anteriores, las utilidades por atribuir a un establecimiento permanente serán determinadas por el mismo método año tras año, a menos que haya razón buena y suficiente para lo contrario.

7. Cuando las utilidades incluyan ingresos que se traten por separado en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de tales artículos no serán afectadas por las disposiciones de este artículo.

ARTICULO 8 (U.S.A.)

Embarque y Transportación Aérea

1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante derivadas de la operación de embarcaciones o aeronaves en tráfico internacional serán gravables solamente en ese Estado.

2. Para propósitos de este artículo, las utilidades obtenidas por la operación de embarcaciones o aeronaves en tráfico internacional incluyen las utilidades obtenidas por la renta de embarcaciones o aeronaves si tales embarcaciones o aeronaves son operadas en tráfico internacional por el arrendatario o si tales utilidades por renta son incidentales a otras utilidades descritas en el párrafo 1.

3. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante derivadas del uso, el mantenimiento o la renta de contenedores (incluyendo remolques, barcasas y equipo relacionado con el transporte de contenedores) usados en tráfico internacional serán gravables solamente en ese Estado.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán también a utilidades derivadas de la participación en una agrupación, una asociación de empresas o una agencia de operación internacional.

ARTICULO 8. (O.C.D.E.)

Embarques, Transporte Fluvial y Aéreo

1. Las utilidades de la operación de embarcaciones o aeronaves en tráfico internacional serán gravables solamente en el Estado Contratante en el que se encuentre ubicado el sitio real de administración de la empresa.

2. Las utilidades de la operación de botes dedicados a la transportación fluvial serán gravables solamente en el Estado Contratante en el que se encuentre ubicado el sitio real de administración de la empresa.

3. Si el sitio real de administración de una empresa de embarques o de una empresa de transportación fluvial se encuentra a bordo de una embarcación, se considerará como ubicado en el Estado Contratante en el que se encuentre el puerto de matrícula de la embarcación o, si no existe tal puerto, en el Estado Contratante del que sea residente el operario de la embarcación.

ARTICULO 9 (U.S.A.)

Empresas Asociadas

1. Cuando

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o

b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en cualquiera de tales casos se creen o impongan condiciones entre las dos empresas en sus relaciones comerciales o financieras que difieran de las que se realizarían entre empresas independientes; entonces cualesquier utilidades que, de no ser por tales condiciones, se habrían acumulado a alguna de las empresas, pero, que por razón de tales condiciones no han sido acumuladas, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y, por tanto, serán gravables.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado -y, por tanto, en los impuestos- utilidades sobre las cuales se han determinado impuestos en el otro Estado Contratante a una empresa del otro Estado Contratante y las utilidades así incluidas son utilidades que se habrían acumulado a la empresa del primer Estado mencionado si las condiciones entre las dos empresas hubiesen sido las que se habrían establecido entre empresas independientes, entonces el otro Estado debe hacer el ajuste apropiado al importe de los impuestos sobre tales utilidades. Para efectos de determinar tal ajuste, deben considerarse apropiadamente las otras disposiciones de este Convenio y, de ser necesario, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán consultarse entre sí.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no limitarán ninguna de las disposiciones de las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes que permitan la distribución, el prorrateo o la distribución de ingresos, deducciones, créditos o compensaciones entre personas, sean o no residentes de un Estado Contratante, que sean propiedad o que estén controladas directa o indirectamente por los mismos intereses, cuando sean necesarias con objeto de prevenir la evasión fiscal o para reflejar claramente los ingresos de cualquiera de tales personas.

ARTICULO 9 (O.C.D.E.)

Empresas Asociadas

1. Cuando

a) una empresa de un estado Contratante participe directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o

b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del

otro Estado Contratante.

Y en cualquiera de tales casos se creen o impongan condiciones entre las dos empresas en sus relaciones comerciales o financieras que difieran de las que se realizarían entre empresas independientes; entonces cualesquier utilidades que, de no ser por tales condiciones, se habrían acumulado a alguna de las empresas, pero, que por razón de tales condiciones no han sido acumuladas, podrán incluirse en las actividades de la empresa y, por tanto, serán gravables.

2. Cuando el Estado Contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado -y, por tanto, en los impuestos- utilidades sobre las cuales se han determinado impuestos a una empresa del otro Estado Contratante y las utilidades así incluidas son utilidades que se habrían acumulado a la empresa del primer Estado mencionado si las condiciones entre las dos empresas hubiesen sido las que se habrían establecido entre empresas independientes, entonces el otro Estado debe hacer el ajuste apropiado al importe de los impuestos sobre tales utilidades. Para efectos de determinar tal ajuste, deben considerarse apropiadamente las otras disposiciones de este Convenio y, de ser necesario, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán consultarse.

ARTICULO 10 (U.S.A.)

Dividendos

1. Los dividendos pagados por una compañía que sea residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante podrán ser gravados en ese otro Estado.

2. No obstante, tales dividendos también podrán ser gravados en el Estado Contratante del cual sea residente la compañía que paga los dividendos y de acuerdo con las leyes de ese Estado, pero si el propietario beneficiario de los dividendos fuese residente del otro Estado Contratante, el impuesto determinado de esa manera no excederá de:

a) cinco por ciento (5%) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario fuese una compañía que poseyera directamente por lo menos diez por ciento (10%) de las acciones con derecho a voto de la compañía que paga los dividendos;

b) quince por ciento (15%) del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Este párrafo no afectará la aplicación de impuestos a la compañía con respecto a las utilidades de las cuales se pagan dividendos.

3. El término " dividendos", según este artículo, significa ingresos derivados de acciones u otros derechos, que no sean reclamaciones de adeudos y que participen de las utilidades, así como ingresos derivados de otros derechos corporativos que estén sujetos al mismo tratamiento fiscal como ingresos derivados de acciones, de acuerdo

con las leyes del Estado del cual sea residente la compañía que realiza la distribución.

4. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los dividendos, siendo residente de un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante, del cual sea residente la compañía que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente establecido, o realiza en ese otro Estado Contratante servicios personales independientes desde una base fija situada allí, y los dividendos son atribuibles a tal establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios de Explotación) o del artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según sea el caso.

5. Un Estado Contratante no podrá imponer ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una compañía que no sea residente de ese Estado, excepto en lo relativo a:

a) que los dividendos sean pagados a un residente de ese Estado;

b) los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente o una base fija situados en ese Estado; o

c) los dividendos se paguen a partir de utilidades atribuibles a uno o más establecimientos permanentes de tal compañía en ese Estado, siempre y cuando los ingresos brutos de la compañía atribuibles a tal establecimiento permanente constituyan por lo menos el 50% de los ingresos brutos de la compañía, considerando todas las fuentes de ingresos.

Cuando sea aplicable el inciso c) y los incisos a) y b) no sean aplicables, el impuesto estará sujeto a las limitaciones del párrafo 2.

ARTICULO 10 (O.C.D.E.)

Dividendos

1. Los dividendos pagados por una compañía que sea residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante deberán ser gravados en ese otro Estado.

2. No obstante, tales dividendos también podrán ser gravados en el Estado Contratante del cual sea residente la compañía que paga los dividendos y de acuerdo con las leyes de ese Estado, pero si el destinatario fuese el propietario beneficiario de los dividendos, el impuesto determinado de esa manera no excederá de:

a) cinco por ciento (5%) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario fuese una compañía (que no sea una sociedad) que posee directamente por lo menos 25% del capital de la compañía que paga los dividendos;

b) quince por ciento (15%) del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán de común acuerdo el modo de aplicación de estas limitaciones.

Este párrafo no afectará la determinación de impuestos a la compañía con respecto a las utilidades de las cuales se pagan dividendos.

3. El término "dividendos", según este artículo, significa ingresos derivados de acciones, acciones "beneficiarias" o derechos "beneficiarios", acciones mineras, acciones o derechos de fundadores, que no sean reclamaciones de adeudos y que participen de las utilidades, así como ingresos derivados de acciones, de acuerdo con las leyes del Estado del cual sea residente la compañía que realiza la distribución.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los dividendos, siendo residente de un Estado Contratante realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante, del cual sea residente la compañía que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente establecido allí, o realiza en ese otro Estado Contratante servicios personales independientes desde una base fija situada allí, y la compañía de la cual se pagan dividendos efectivamente está relacionada con tal establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según sea el caso.

5. Cuando una compañía que sea residente de un Estado Contratante obtenga utilidades o ingresos del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá imponer ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la compañía, excepto en lo relativo a que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o en lo que respecta a que la compañía de la cual se pagan dividendos efectivamente esté relacionada con tal establecimiento permanente o base fija situados en ese otro Estado, ni sujetará las utilidades no distribuidas de la compañía a impuestos sobre utilidades no distribuidas, incluso si los dividendos pagados o las utilidades no distribuidas consisten total o parcialmente de utilidades o ingresos originados en ese otro Estado.

ARTICULO 11 (U.S.A.)

Intereses

1. Los intereses obtenidos por un propietario beneficiario que sea residente de un Estado Contratante serán gravables solamente en ese Estado.

2. El término "intereses", según se emplea en este Convenio, significa ingresos derivados de reclamaciones de adeudos de cualquier tipo, ya sea que estén garantizados con hipotecas o no, y que tengan derecho a participar de las utilidades del deudor o no y, en particular ingresos derivados de títulos de crédito gubernamentales e ingresos derivados de bonos u obligaciones, incluyendo primas o premios de dichos títulos de crédito, bonos u obligaciones. Los recargos por pago retrasado no serán considerados como intereses para propósitos del Convenio.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, siendo residente de un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante, en el cual se originen los intereses, a través de un establecimiento permanente establecido en dicho Estado, o realiza en ese otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada en el mismo, y los intereses son atribuibles a tal establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios de Explotación) o del artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según sea el caso.

4. Se considerará que los intereses se originan en un Estado Contratante cuando el pagador sea ese mismo Estado, una subdivisión política, una autoridad local o un residente de ese Estado. No obstante, cuando la persona que pague los intereses, ya sea residente de un Estado Contratante o no, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con la cual se haya incurrido en el adeudo sobre el cual se pagan intereses, y tal interés sea absorbido por el establecimiento permanente o la base fija, entonces se considerará que tales intereses se originan en el Estado en el que se encuentre el establecimiento permanente o la base fija.

5. Cuando por razón de una relación especial entre el pagador y el propietario beneficiario o entre ambos y alguna otra persona, el importe de los intereses relacionados con la reclamación de adeudo por la cual se pagan exceda la cantidad que habría sido acordada entre el pagador y el propietario beneficiario en ausencia de tal relación, las disposiciones de este artículo se aplicarán solamente al importe mencionado en último término. En tal caso, el excedente de los pagos seguirá siendo gravable de acuerdo con las leyes de cada Estado Contratante, dando la consideración pertinente a las demás disposiciones de este Convenio.

6. Un Estado Contratante no podrá imponer ningún impuesto sobre los intereses pagados por un residente del otro Estado Contratante, excepto en lo relativo a:

a) que los intereses sean pagados a un residente del primer Estado mencionado;

b) los intereses sean atribuibles a un establecimiento permanente o una base fija situados en el primer Estado mencionado; o

c) los intereses se originen en el primer Estado mencionado y no se paguen a un residente del otro Estado.

ARTICULO 11 (O.C.D.E.)

Intereses

1. Los intereses originados en un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante podrán ser gravados en ese otro Estado.

2. No obstante, tales intereses también podrán ser gravados en el Estado Contratante en el que se originen y de acuerdo con las leyes de dicho Estado, pero si el destinatario fuese el propietario beneficiario del interés, el impuesto aplicado de esta manera no excederá del 10% del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán de común acuerdo el modo de aplicación de estas limitaciones.

3. El término "intereses", según se emplea en este artículo, significa ingresos derivados de reclamaciones de adeudos de cualquier tipo, ya sea que estén garantizados con hipotecas o no, y que tengan derecho a participar de las utilidades del deudor o no y, en particular ingresos derivados de títulos de crédito gubernamentales e ingresos derivados de obligaciones o bonos, incluyendo primas y premios de dichos títulos de crédito, obligaciones o bonos. Los recargos por pago retrasado no serán considerados como intereses para propósitos de este artículo.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, siendo residente de un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante, en el cual se originen los intereses, a través de un establecimiento permanente establecido en el mismo, o realiza en ese otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada en dicho Estado, y la reclamación de adeudo con respecto a la cual se pagan los intereses efectivamente está relacionada con tal establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según sea el caso.

5. Se considerará que los intereses se originan en un Estado Contratante cuando el pagador sea ese mismo Estado, una subdivisión política, una autoridad local o un residente de ese Estado. No obstante, cuando la persona que pague los intereses, ya sea residente de un Estado Contratante o no, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con la cual se haya incurrido en el adeudo sobre el cual se pagan intereses, y tal interés sea absorbido por el establecimiento permanente o la base fija, entonces se considerará que tales intereses se originan en el Estado en el que se encuentre el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando por razón de una relación especial entre el pagador y el propietario beneficiario o entre ambos y alguna otra persona, el importe de los intereses relacionados con la reclamación de adeudo por la cual se pagan exceda la cantidad que habría sido acordada entre el pagador y el propietario beneficiario en ausencia de tal relación, las disposiciones de este artículo se aplicarán solamente al importe mencionado en último término. En tal caso, el excedente de los pagos seguirá siendo gravable de acuerdo con las leyes de cada Estado Contratante, dando la consideración pertinente a las demás disposiciones de este Convenio.

ARTICULO 12 (U.S.A.)

Regalías

1. Las regalías obtenidas por un propietario beneficiario que sea residente de un Estado Contratante serán gravables solamente en ese Estado.

2. El término "regalías", según se emplea en este Convenio, significa los pagos de cualquier índole recibidos como compensación por el uso de, o derechos de uso, cualesquier derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas (pero sin incluir películas cinematográficas o películas o cintas usadas para transmisiones radiofónicas o televisivas), cualquier patente, marca de fábrica, diseño o modelo, plano, fórmula o procesos secretos, u otros, como derechos o propiedades, o de información relativa a experiencia industrial, comercial o científica. El término "regalías" también incluye ganancias derivadas de la enajenación de tales derechos o propiedades que dependan de la productividad, el uso o la disposición de los mismos.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán si el propietario beneficiario de las regalías, siendo residente de un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante, en el cual se originen las regalías, a través de un establecimiento permanente establecido allí, o realiza en ese otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada allí, y las regalías son atribuibles a tal establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios de Explotación) o del artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según sea el caso.

4. Cuando por razón de una relación especial entre el pagador y el propietario beneficiario o entre ambos y alguna otra persona, el importe de las regalías relacionadas con el uso, el derecho o la información por los cuales se pagan exceda la cantidad que habría sido acordada entre el pagador y el propietario beneficiario en ausencia de tal relación, las disposiciones de este artículo se aplicarán solamente al importe mencionado en último término. En tal caso, el excedente de los pagos, seguirá siendo gravable de acuerdo con las leyes de cada Estado Contratante, dando la consideración pertinente a las demás disposiciones de este Convenio.

ARTICULO 12 (O.C.D.E.)

Regalías

1. Las regalías que se originen en un estado Contratante y se paguen a un residente del otro Estado Contratante serán gravables solamente en ese otro Estado si tal residente fuese el beneficiario propietario de las regalías.

2. El término "regalías", según se emplea en este artículo, significa los pagos de cualquier índole recibidos como consideración por el uso de, o derechos de uso, cualesquier derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas, incluyendo películas cinematográficas, fórmulas o procesos secretos, o de información relativa a experiencia industrial, comercial o científica.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán si el propietario beneficiario de las regalías, siendo residente de un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante, en el cual se originen las regalías, a través de un establecimiento permanente establecido allí, o realiza en ese otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada allí, y el derecho o la propiedad con respecto al cual se pagan las regalías efectivamente está relacionado con tal establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según sea el caso.

4. Cuando por razón de una relación especial entre el pagador y el propietario beneficiario o entre ambos y alguna otra persona, el importe de las regalías relacionadas por el uso, el derecho, o la información por el cual se pagan exceda la cantidad que habría sido acordada entre el pagador y el propietario beneficiario en ausencia de tal relación, las disposiciones de este artículo se aplicarán solamente al importe mencionado en último término. En tal caso, el excedente de los pagos seguirá siendo gravable de acuerdo con las leyes de cada Estado Contratante, dando la consideración pertinente a las demás disposiciones de este Convenio.

ARTICULO 13 (U.S.A.)

Ganancias

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de los bienes inmuebles a los que se hace referencia en el artículo 6 (ingresos por Bienes Inmuebles [propiedades inmobiliarias]) y que se encuentren ubicados en el otro Estado Contratante podrán ser gravados en ese otro Estado.

2. Las ganancias por la enajenación de:

a) acciones del capital de una compañía (ya sea residente de un Estado Contratante o no), cuyos activos consistan principalmente en bienes raíces ubicados en un Estado Contratante; o

b) un interés en una sociedad, un fideicomiso o una sucesión (ya sea residente de un Estado Contratante o no), en el grado atribuible a bienes raíces ubicados en un Estado Contratante podrán ser gravados en ese Estado. Para propósitos de este párrafo, el término "bienes raíces" incluye las acciones de las compañías a las que se hace referencia en el inciso a) o el interés en una sociedad, un fideicomiso o una sucesión, al que se hace referencia en el inciso b).

3. Las ganancias por la enajenación de bienes muebles que sean atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o que sean atribuibles a una base fija disponible en el otro Estado Contratante para un residente de un Estado Contratante para propósitos de realizar servicios personales independientes, y las ganancias por la enajenación de tal establecimiento permanente (por sí solo o con la empresa entera) o de tal base fija, podrán ser gravables en ese otro Estado.

4. Las ganancias obtenidas por una empresa de un Estado Contratante a partir de la enajenación de embarcaciones, aeronaves o contenedores operados en tráfico

internacional, serán gravables solamente en ese Estado.

5. Las ganancias descritas en el artículo 12 (Regalías) serán gravables solamente de acuerdo con las disposiciones del artículo 12.

6. Las ganancias por la enajenación de cualquier propiedad distinta a las referidas en los párrafos 1 a 5 serán gravables solamente en el Estado Contratante del cual sea residente el enajenante.

ARTICULO 13 (O.C.D.E.)

Ganancias del Capital

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de los bienes inmuebles a los que se hace referencia en el artículo 6 y que se encuentren ubicados en el otro Estado Contratante podrán ser gravadas en ese otro Estado Contratante.

2. Las ganancias por la enajenación de bienes muebles que formen parte de la propiedad comercial de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija disponible en el otro Estado Contratante para propósitos de realizar servicios personales independientes, incluyendo tales ganancias por la enajenación de tal establecimiento permanente (por sí sólo o con la empresa entera) o de tal base fija, podrán ser gravadas en ese otro Estado.

3. Las ganancias por la enajenación de embarcaciones o aeronaves operadas en tráfico internacional, botes dedicados a la transportación fluvial o de bienes muebles que pertenezcan a las operaciones de tales embarcaciones, aeronaves o botes, serán gravables solamente en el Estado Contratante en el cual se encuentre el sitio real de administración de la empresa.

4. Las ganancias por la enajenación de cualquier propiedad distinta a las referidas en los párrafos 1, 2 y 3 serán gravables solamente en el Estado Contratante del cual el enajenante sea residente.

ARTICULO. 14 (U.S.A.)

Servicios Personales Independientes

Los ingresos obtenidos por una persona que sea residente de un Estado Contratante con respecto a la prestación de servicios profesionales de carácter independiente serán gravables solamente en ese Estado, a menos que tales servicios sean realizados en el otro Estado Contratante y los ingresos sean atribuibles a una base fija regulamente disponible para el individuo en ese otro Estado para propósitos de realizar tales actividades.

ARTICULO 14 (O.C.D.E.)

Servicios Personales Independientes

1. Los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente serán gravables solamente en ese Estado, a menos que tal persona tenga una base fija disponible para ella regularmente en el otro Estado Contratante, para propósitos de realizar tales actividades. Si tal persona cuenta con esa base fija, los ingresos podrán ser gravados en el otro Estado, solamente en la medida en que sean atribuibles a esa base fija.

2. El término "servicios profesionales" incluye especialmente actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores.

ARTICULO 15 (U.S.A.)

Servicios Personales Dependientes

1. De acuerdo con las disposiciones de los artículos 18 (Pensiones, Rentas Anuales, Pensiones Alimenticias y Manutención de Hijos) y 19 (Servicio Gubernamental), los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado Contratante con respecto a un empleo serán gravables solamente en ese Estado a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce de esta manera, la remuneración derivada de él será gravada en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, la remuneración derivada por un residente de un Estado Contratante con respecto a un empleo ejercido en el otro Estado Contratante será gravable solamente en el primer Estado mencionado si.

a) el destinatario está presente en el otro Estado por un período o períodos que no excedan en total de 183 días en el año fiscal en cuestión, y

b) la remuneración es pagada por, o a nombre de, un patrón que no sea residente del otro Estado, y

c) si la remuneración no es absorbida por un establecimiento permanente o una base fija que el patrón tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, la remuneración obtenida por un residente de un Estado Contratante con relación a un empleo como miembro de la tripulación regular de una embarcación o aeronave operada en tráfico internacional, podrá ser gravada solamente en ese Estado.

ARTICULO 15 (O.C.D.E.)

Servicios Personales Dependientes

1. De acuerdo con las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado Contratante con respecto a un empleo serán gravables solamente en ese Estado a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce de esta manera, la remuneración derivada de él será gravada en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, la remuneración derivada por un residente de un Estado Contratante con respecto a un empleo ejercido en el otro Estado Contratante será gravable solamente en el primer Estado mencionado si:

a) el destinatario está presente en el otro Estado por un período o períodos que no excedan en total de 183 días en cualquier período de 12 meses que comience o termine en el año fiscal en cuestión, y

b) la remuneración es pagada por, o a nombre de, un patrón que no sea residente del otro Estado, y

c) si la remuneración no es absorbida por un establecimiento permanente o una base fija que el patrón tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, la remuneración derivada con relación a un empleo ejercido a bordo de una embarcación o aeronave operada en tráfico internacional, o a bordo de un bote dedicado a la transportación fluvial, podrá ser gravada en el Estado Contratante en el que esté ubicado el sitio real de administración de la empresa.

ARTICULO 16 (U.S.A.)

Limitación de Beneficios

1. Una persona (que no sea un individuo) que sea residente de un Estado Contratante no tendrá derecho, según este Convenio, a compensación por aplicación de impuestos en el otro Estado Contratante a menos que:

a) más del 75% de los intereses patrimoniales de tal persona sean propiedad, directa o indirecta, de uno o más individuos que sean residentes del primer Estado Contratante mencionado, y

b) Los ingresos de tal persona no se usen, en una porción sustancial, directa o indirectamente, para cubrir deudas (incluyendo obligaciones por intereses o regalías) a personas que sean residentes de un Estado ajeno a los Estados Contratantes y que no sean residentes de los Estados Unidos de América.

Para propósitos del inciso a), una compañía que tenga un comercio sustancial de sus acciones en una bolsa de comercio reconocida de un Estado Contratante, se considerará como propiedad de individuos de ese Estado Contratante.

2. El párrafo 1 no se aplicará si se determina que la adquisición o el mantenimiento de tal persona y la realización de sus operaciones no tenía como propósito principal obtener beneficios de acuerdo con el Convenio.

3. Cualquier deducción de impuestos otorgada por un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante de acuerdo con el Convenio será inaplicable en el grado en que, según la ley en vigor en otro Estado, a los ingresos con los que se relaciona la deducción se les apliquen los impuestos considerablemente menores en comparación con los determinados a ingresos similares originados en el otro Estado y obtenidos con residentes del otro Estado.

ARTICULO 16 (O.C.D.E.)

Honorarios de Directores

Los honorarios de directores y otros pagos similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en su capacidad de miembro de una junta de directores de una compañía que sea residente del otro Estado Contratante podrán ser gravados en ese otro Estado.

ARTICULO 17 (U.S.A.)

Artistas y Atletas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 (Servicios Personales Independientes) y 15 (Servicios Personales Dependientes), los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante como artista, ya sea como artista de teatro, cine, radio o televisión, o como músico, o como atleta, por sus actividades personales como tal ejercidas en el otro Estado Contratante podrán ser gravadas en ese otro Estado, excepto cuando el importe de las recepciones brutas obtenidas por tal artista o atleta, incluyendo gastos reembolsados o incurridos en su nombre, por tales actividades no excedan de veinte mil dólares de los Estados Unidos (\$ 20,000) o su equivalente en _____ para el año fiscal en cuestión.

2. Cuando los ingresos con respecto a las actividades personales ejercidas por un artista o un atleta en su capacidad como tal no se acumulan para el artista o el atleta en sí, sino para otra persona, tales ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7 (Beneficios de Explotación) y 14 (Servicios Personales Independientes), ser gravados en el Estado Contratante en el que se ejerzan las actividades del artista o el deportista, a menos que se establezca que ni el artista o el atleta ni ninguna persona relacionada con él o ella participen directa o indirectamente de las utilidades de esa otra persona de ninguna manera, incluyendo la recepción de remuneraciones, bonos, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedad u otras

distribuciones.

ARTICULO 17 (O.C.D.E.)

Artistas y Atletas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos obtenidos por un residente de un estado Contratante como artista, ya sea en teatro, cine, radio o televisión, o como músico, o como deportista, por sus actividades personales ejercidas en el otro Estado Contratante podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Cuando los ingresos con respecto a las actividades personales ejercidas por un artista o un deportista en su capacidad como tal se acumulan no para el artista o el deportista en sí, sino para otra persona, tales ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravados en el Estado Contratante en el que se ejerzan las actividades del artista o el deportista.

ARTICULO 18 (U.S.A.)

Pensiones, Rentas Anuales, Pensiones Alimenticias y Manutención de Hijos

1. Sujeto a las disposiciones del artículo 19 (Servicio Gubernamental):

a) las pensiones y otras remuneraciones similares obtenidas por un propietario beneficiario que sea residente de un Estado Contratante en consideración a un empleo anterior serán gravables únicamente en ese Estado; y

b) los beneficios de seguridad social y otras pensiones públicas pagadas por un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante o a un ciudadano de los Estados Unidos de América serán gravables únicamente en el primer Estado mencionado.

2. Las rentas anuales obtenidas por un propietario beneficiario que sea residente de un Estado Contratante serán gravables únicamente en ese Estado. El término "rentas anuales", según este párrafo, significa una suma especificada pagada periódicamente en momentos especificados durante un número determinado de años, de acuerdo con la obligación de hacer pagos como compensación por consideración adecuada y completa (distinta a los servicios prestados).

3. Las pensiones alimenticias obtenidas por un residente de un Estado Contratante serán gravables únicamente en ese Estado. El término "pensiones alimenticias", según este párrafo, se refiere a los pagos periódicos realizados de acuerdo con un acuerdo escrito de separación o una sentencia de divorcio, manutención separada o sostenimiento obligatorio, cuyos pagos sean gravables para el receptor, según las leyes del Estado del cual es residente.

4. Los pagos periódicos para la manutención de un menor, realizados de

acuerdo con un acuerdo escrito de separación o una sentencia de divorcio, manutención separada o sostenimiento obligatorio, pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán gravables únicamente en el primer Estado mencionado.

ARTICULO 18 (O.C.D.E.)

Pensiones.

De acuerdo con las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado Contratante en consideración a un empleo anterior serán gravables únicamente en ese Estado.

ARTICULO 19 (U.S.A.)

Servicio Gubernamental

1. Las remuneraciones, incluyendo pensiones, pagadas con fondos públicos de un Estado Contratante o una subdivisión política o una autoridad local del mismo Estado a un ciudadano del Estado con respecto a servicios prestados en el desempeño de funciones de carácter gubernamental serán gravables únicamente en ese Estado. Sin embargo, se aplicarán las disposiciones del artículo 14 (Servicios Personales Independientes), el artículo 15 (Servicios Personales Dependientes) o el artículo 17 (Artistas y Atletas), según sea el caso, y la frase anterior no se aplicará a remuneraciones pagadas con respecto a servicios prestados en relación con una empresa dirigida por un Estado Contratante o una subdivisión política o una autoridad local del mismo Estado.

ARTICULO 19 (O.C.D.E.)

Servicio Gubernamental

1. a) Las remuneraciones distintas a las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una subdivisión política o una autoridad local del mismo Estado a un individuo con respecto a servicios prestados al Estado o a la subdivisión o a la autoridad serán gravables únicamente en ese Estado.

b) Sin embargo, tal remuneración será gravable sólo en el otro Estado Contratante si los servicios son realizados en ese Estado y el individuo es residente de ese Estado que:

- i) tiene la nacionalidad de ese Estado, o
- ii) no se convirtió en residente de ese Estado solamente para propósitos de prestar esos servicios.

2. a) Cualquier pensión pagada por, o con fondos creados por, un Estado Contratante o una subdivisión política o una autoridad local del mismo Estado a un individuo con respecto a servicios prestados al Estado o la subdivisión o la autoridad serán gravables únicamente en ese Estado.

b) Sin embargo, tal pensión será gravable sólo en el Estado Contratante si el individuo es residente y tiene la nacionalidad de ese Estado.

ARTICULO 20 (U.S.A.)

Estudiantes y Aprendices

Los pagos recibidos para propósitos de manutención, educación o capacitación por un estudiante, un aprendiz o un empleado de una empresa que esté recibiendo capacitación y que sea, o haya sido inmediatamente antes de visitar un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que esté presente en el Estado mencionado en primer término solamente para propósitos de su educación o capacitación de tiempo completo no serán gravados en ese Estado, siempre que tales pagos se originen fuera de ese Estado.

ARTICULO 20 (O.C.D.E.)

Estudiantes

Los pagos que un estudiante o un aprendiz de una empresa que sea, o haya sido inmediatamente antes de visitar un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que esté presente en el Estado mencionado en primer término solamente para propósitos de su educación o capacitación, reciba para propósitos de su manutención, educación o capacitación no serán gravados en ese Estado, siempre que tales pagos se originen fuera de ese Estado.

ARTICULO 21 (U.S.A.)

Otros Ingresos

1. Los ingresos de un residente de un Estado Contratante, independientemente de su origen, que no se contemplen en los artículos precedentes de este Convenio serán gravables solamente en ese Estado.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán a ingresos, distintos a los ingresos derivados de bienes inmuebles según se definen en el párrafo 2 del artículo 6 (Ingresos por Bienes Inmuebles [propiedades inmobiliarias]), si el propietario beneficiario de tales ingresos, siendo residente de un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente establecido allí, o realiza en ese otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada allí, y los ingresos son atribuibles al establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios de Explotación) o del artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según sea el caso.

ARTICULO 21 (O.C.D.E.)

Otros Ingresos

1. Los ingresos de un residente de un Estado Contratante, independientemente de su origen, que no se contemplen en los artículos precedentes de este Convenio serán gravables solamente en ese Estado.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán a ingresos, distintos a los ingresos derivados de bienes inmuebles según se define en el párrafo 2 del artículo 6, si el destinatario de tales ingresos, siendo residente de un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente establecido allí, o realiza en ese otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada allí, y el derecho o la propiedad con respecto al cual se pagan los ingresos efectivamente está relacionado con tal establecimiento permanente o base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según sea el caso.

ARTICULO 22 (U.S.A.)

Capital

1. El capital representado por los bienes inmuebles a los que se hace referencia en el artículo 6 (Ingresos por Bienes Inmuebles [propiedades inmobiliarias]), propiedad de un residente de un Estado Contratante y ubicados en el otro Estado Contratante podrán ser gravados en ese otro Estado.

2. El capital representado por los bienes muebles que formen parte de la propiedad comercial de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija disponible para un residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante para propósitos de realizar servicios personales independientes podrá ser gravado en ese otro Estado.

3. El capital representado por embarcaciones, aeronaves y contenedores propiedad de un residente de un Estado Contratante y operaciones de tales embarcaciones, aeronaves y contenedores, será gravable solamente en ese Estado.

4. Todos los demás ingresos de capital de un ser residente de un Estado Contratante serán gravables únicamente en ese Estado.

**CAPITULO IV
IMPUESTOS SOBRE CAPITAL**

ARTICULO 22 (O.C.D.E)

Capital

1. El capital representado por los bienes inmuebles a los que se hace referencia en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado Contratante y ubicados en el otro Estado Contratante podrán ser gravados en ese otro Estado.

2. El capital representado por los bienes muebles que formen parte de la propiedad comercial de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija disponible en el otro Estado Contratante para propósitos de realizar servicios personales independientes podrá ser gravado en ese otro Estado.

3. El capital representado por embarcaciones o aeronaves operadas en tráfico internacional y botes dedicados a la transportación fluvial y por bienes muebles que pertenezcan a las operaciones de tales embarcaciones, aeronaves o botes, será gravable solamente en el Estado Contratante en el cual se encuentre el sitio real de administración de la empresa.

4. Todos los demás elementos de capital de un residente de un Estado Contratante serán gravables únicamente en ese Estado.

ARTICULO 23 (U.S.A.)

Compensación por Doble Aplicación de Impuestos

1. De acuerdo con las disposiciones y sujeto a las limitaciones de las leyes de los Estados Unidos de América (que pueden ser modificadas en algún momento sin cambiar el principio general) éste otorgará a un residente o ciudadano un crédito contra los impuestos sobre ingresos determinados precisamente en los Estados Unidos de América.

a) los impuestos sobre ingresos pagados a _____ por o a nombre de tal ciudadano o residente; o

b) en el caso de una compañía de los Estados Unidos de América que posea por lo menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una compañía que sea residente de _____ y por las cuales recibe dividendos la compañía de los Estados Unidos de América, los impuestos sobre ingresos pagados a _____ por o a nombre de la compañía que hace la distribución con respecto a las utilidades sobre las cuales se pagan los dividendos.

Para los propósitos de este párrafo, los impuestos a los que se hace referencia en el inciso 1 b) y el párrafo 2 del artículo 2 (Impuestos Incluidos) serán considerados

como impuestos sobre ingresos. Los créditos permitidos únicamente por la frase anterior, al sumarse a otros créditos igualmente permisibles para los impuestos a los que se hace referencia en el inciso 1 b) y el párrafo 2 del artículo 2 no excederán en cualquier año fiscal la proporción de los impuestos sobre ingresos de los Estados Unidos de América, que los ingresos gravables originados en _____ guardan con respecto a los ingresos gravables totales.

2. De acuerdo con las disposiciones y sujeto a las limitaciones de las leyes de _____ (que pueden ser modificadas en algún momento sin cambiar el principio general de esto), _____ otorgarán a un residente o ciudadano de _____ un crédito contra los impuestos sobre ingresos

3. Para propósitos de permitir la compensación por doble imposición de impuestos, de acuerdo con este artículo, se considerará que los ingresos se originan exclusivamente de las siguientes maneras:

a) los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante que puedan ser gravados en el otro Estado Contratante según este Convenio (por otras razones además de la razón de nacionalidad, de acuerdo con el párrafo 2 del artículo 1 [Alcance General]) se considerarán como originados en ese otro Estado.

b) los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante que no puedan ser gravados en el otro Estado Contratante según este Convenio se considerarán como originados en el primer Estado mencionado.

Las reglas de este párrafo no se aplicarán para determinar créditos contra impuestos de los Estados Unidos de América distintos a los impuestos referidos en el inciso 1 b) y el párrafo 2 del artículo 2 (Impuestos Incluidos).

CAPITULO V METODOS DE ELIMINACION DE LA DOBLE APLICACION DE IMPUESTOS

ARTICULO 23-A (O.C.D.E.)

Método de Exención

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos o posea capital que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer término, de acuerdo con las disposiciones de los párrafos 2 y 3 exentará de impuestos tales ingresos o capital.

2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11 puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer término permitirá aplicar como deducción de impuestos sobre los ingresos de ese residente una cantidad del impuesto pagado en el otro Estado. No obstante, tal deducción no excederá la parte

del impuesto, calculada antes de aplicar la deducción, que sea atribuible a tales ingresos derivados del otro Estado.

3. Cuando de acuerdo con cualquier disposición de este Convenio los ingresos derivados o el capital poseído por un residente de un Estado Contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, tal Estado, no obstante, podrá considerar los ingresos o el capital exentos para el cálculo del importe de los impuestos sobre los ingresos o el capital restantes de ese residente.

ARTICULO 23-B (O.C.D.E.)

Método de Crédito

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos o posea capital que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en el primer término permitirá:

a) aplicar como deducción de los impuestos sobre los ingresos de ese residente, una cantidad igual a los impuestos pagados en el otro Estado,

b) aplicar como deducción de los impuestos sobre el capital de ese residente, una cantidad igual a los impuestos pagados en el otro Estado,

No obstante, en ningún caso tal deducción excederá la parte de impuestos sobre ingresos o ingresos sobre capital, calculados antes de aplicar la deducción, que sea atribuible, según el caso, a los ingresos o al capital que pueda ser gravable en ese otro Estado.

2. Cuando de acuerdo con cualquier disposición de este Convenio los ingresos derivados o el capital poseído por un residente de un Estado Contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, tal Estado, no obstante, podrá considerar los ingresos o el capital exentos para el cálculo del importe de los impuestos sobre los ingresos o el capital restantes de ese residente.

ARTICULO 24 (U.S.A.)

Indiscriminación

1. Las personas que tengan la nacionalidad de un Estado Contratante no estarán sujetas en el otro Estado Contratante a ninguna aplicación de impuestos ni a ningún requerimiento relacionado con ella que sean distintos o más gravosos que la aplicación de impuestos y los requerimientos relacionados a los cuales estén o pudiesen estar sujetas las personas que tengan la nacionalidad de ese otro Estado en las mismas circunstancias. Esta disposición se aplicará a personas que no sean residentes de uno o ambos Estados Contratantes. No obstante, para propósitos de los impuestos de los Estados Unidos de América, un ciudadano que no sea residente de

los Estados Unidos de América y un ciudadano de _____ que no sea residente de los Estados Unidos de América no se encuentran en las mismas circunstancias.

2. Para propósitos de este Convenio, el término "ciudadano" se refiere:

a) en relación con _____; y

b) en relación con ciudadanos de los Estados Unidos de América.

3. La aplicación de impuestos sobre un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no deberá ser menos favorable en ese otro Estado, en comparación con los impuestos aplicados a empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. No debe interpretarse que esta disposición obligue a un Estado Contratante a otorgar a los residentes del otro Estado Contratante cualesquier deducciones, compensaciones ni reducciones personales para propósitos fiscales en virtud de su condición civil o de responsabilidades familiares que otorgue a sus propios residentes.

4. Excepto cuando sean aplicables las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9 (Empresas Asociadas), del párrafo 5 del artículo 11 (Intereses) o del párrafo 4 del artículo 12 (Regalías), los intereses, las regalías y otros pagos realizados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán para propósitos de determinar las utilidades gravables del residente mencionado en primer término, deducibles bajo las mismas condiciones que si hubiesen sido pagados a un residente del primer Estado mencionado. De manera similar, cualesquier adeudos de un residente de un Estado Contratante serán, para propósitos de determinar el capital gravable del residente mencionado en primer término, deducibles bajo las mismas condiciones que si hubiesen sido contratados con un residente del primer Estado mencionado.

5. Las empresas de un Estado Contratante, cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado Contratante, no estarán sujetas en el Estado mencionado en primer término a ninguna aplicación de impuestos ni a ningún requerimiento relacionado con ella, que sean distintos o más gravosos que la aplicación de impuestos y los requerimientos relacionados a los cuales estén o pudiesen estar sujetas otras empresas similares del Estado mencionado en primer término.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2 (Impuestos Incluidos), las disposiciones de este artículo se aplicarán a impuestos de cualquier índole y descripción por un Estado Contratante o una subdivisión política o una autoridad local del mismo Estado.

CAPITULO VI
DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTICULO 24 (O.C.D.E.)

Indiscriminación

1. Las personas que tengan la nacionalidad de un Estado Contratante no estarán sujetos en el otro Estado Contratante a ninguna determinación de impuestos ni a ningún requerimiento relacionado con ella que sean distintos o más gravosos que la aplicación de impuestos y los requerimientos relacionados a los cuales las personas que tengan la nacionalidad de ese otro Estado en las mismas circunstancias, particularmente con respecto a su residencia, estén o pudiesen estar sujetas. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicará también a personas que no sean residentes de uno o ninguno de los Estados Contratantes.

2. Las personas que no pertenezcan a ningún Estado y que sean residentes de un Estado Contratante no estarán sujetas, en ninguno de los Estados Contratantes, a ninguna determinación de impuestos ni a ningún requerimiento relacionado con ella que sean distintos o más gravosos que la aplicación de impuestos y los requerimientos relacionados a los cuales las personas que tengan la nacionalidad del Estado en cuestión, en las mismas circunstancias, estén o pudiesen estar sujetas.

3. La determinación de impuestos sobre un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado, en comparación con los impuestos a empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. No debe interpretarse que esta disposición obligue a un Estado Contratante a otorgar a los residentes del otro Estado Contratante cualesquier deducciones, compensaciones ni reducciones personales para propósitos fiscales en virtud de su condición civil o de responsabilidades familiares que otorgue a sus propios residentes.

4. Excepto cuando sean aplicables las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, las regalías y otros pagos realizados por una empresa de un estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán, para propósitos de determinar las utilidades gravables de tal empresa, deducibles bajo las mismas condiciones que si hubiesen sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término. De manera similar, cualesquier adeudos de una empresa de un Estado Contratante serán, para propósitos de determinar el capital gravable de tal empresa, deducibles bajo las mismas condiciones que si hubiesen sido contratados con un residente del Estado mencionado en primer término.

5. Las empresas de un Estado Contratante, cuyo capital es total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado Contratante, no estarán sujetas a ninguna aplicación de impuestos ni a ningún requerimiento relacionado con ella, en el Estado mencionado en primer término, que sean distintos o más gravosos que la determinación de impuestos y los requerimientos relacionados a los cuales otras empresas similares del Estado mencionado en primer término estén o pudiesen estar sujetas.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones de este artículo se aplicarán a impuestos de cualquier índole y descripción.

ARTICULO 25 (U.S.A.)

Procedimiento de Acuerdo Mutuo

1. Cuando una persona considere que las acciones de uno o ambos de los Estados Contratantes resulten o resultaran en su caso en una determinación de impuestos incongruente con las disposiciones de este Convenio, tal persona puede, independientemente de las soluciones previstas por las leyes locales de tales Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del cual es residente o ciudadano.

2. La autoridad competente se esforzará, si la objeción parece ser justificada y por sí misma no puede llegar a una solución satisfactoria, por resolver el caso de mutuo acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con objeto de evitar la aplicación de impuestos que sea incongruente con este Convenio. Cualquier acuerdo alcanzado será aplicado, no obstante las limitaciones de tiempo u otras limitaciones de procedimiento de las leyes locales de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se esforzarán por resolver de mutuo acuerdo cualesquier dificultades o dudas que surjan sobre la interpretación o la aplicación de este Convenio. En particular, las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden acordar:

a) la misma atribución de ingresos, deducciones, créditos o compensaciones de una empresa de un Estado Contratante a su establecimiento permanente ubicado en el otro Estado Contratante;

b) la misma distribución de ingresos, deducciones, créditos o compensaciones entre personas;

c) la misma caracterización de tipos particulares de ingresos;

d) la misma aplicación de reglas de origen con respecto a tipos particulares de ingresos;

e) el significado común de un término;

f) incrementos en cualesquier cantidades específicas a las que se haga referencia en este Convenio, para reflejar desarrollos económicos o monetarios; y

g) la aplicación de las disposiciones de las leyes locales con respecto a sanciones, multas e intereses de manera congruente con los propósitos de este Convenio.

También podrán consultarse mutuamente para la eliminación de la doble

aplicación de impuestos en los casos no contemplados en este Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí para propósitos de alcanzar un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.

ARTICULO 25 (O.C.D.E.)

Procedimiento de Acuerdo Mutuo

Cuando una persona considere que las acciones de uno o ambos Contratantes resulten o resultaran en su caso en una aplicación de impuestos incongruente con las disposiciones de este Convenio, tal persona puede, independientemente de las soluciones provistas por las leyes locales de tales Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del cual es residente o, si en su caso, se encuentra dentro de lo indicado en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que tenga la nacionalidad. El caso debe presentarse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la acción que resultara en la aplicación de impuestos incongruentes con las disposiciones de este Convenio.

La autoridad competente se esforzará, si la objeción para ser justificada y por si misma no pueda llegar a una solución satisfactoria, para resolver el caso de mutuo acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con objeto de evitar la aplicación de impuestos que sea incongruente con este Convenio. Cualquier acuerdo logado será aplicado, no obstante las limitaciones de tiempo y las leyes locales de los Estados Contratantes.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se esforzarán para resolver de mutuo acuerdo cualesquier dificultades o dudas que surjan de la interpretación o la aplicación de este Convenio. También podrán consultarse mutuamente para la eliminación de la doble tributación en los casos no contemplados en este Convenio.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se podrán comunicar directamente entre sí para propósitos de alcanzar un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores. Cuando parezca aconsejable tener un intercambio verbal de opiniones con el fin de llegar a un acuerdo, tal intercambio se debe realizar a través de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

ARTICULO 26 (U.S.A.)

Intercambio de Información y Asistencia Administrativa

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán información que resulte necesaria para cumplir con las disposiciones de este Convenio o de las leyes locales de los Estados Contratantes en relación con los impuestos incluidos en este Convenio, en lo que respecta a que tal aplicación de impuestos

deriva de las leyes que no se opongan a este Convenio. El intercambio de información no está restringido por el artículo 1 (Alcance General). Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta, así como la información obtenida bajo las leyes locales de ese Estado y será divulgada solamente a las personas o autoridades (incluyendo tribunales u organismos administrativos) involucrados en la evaluación, recopilación o administración de, la aplicación o el proceso con respecto a, o la determinación de apelaciones en relación con los impuestos incluidos en este Convenio. Tales personas o autoridades usarán esa información sólo para estos propósitos y podrán divulgar la información en actuaciones ante tribunales públicos o en decisiones judiciales.

2. En ningún caso se interpretará que las disposiciones del primer párrafo, imponen a un Estado Contratante la obligación de :

a) tomar medidas administrativas que difieran de las leyes y las prácticas administrativas de ese o del otro Estado Contratante;

b) proporcionar información que no se pueda obtener de acuerdo con la ley o con el curso normal de administración de ese o del otro Estado Contratante;

c) proporcionar información que divulgaría algún secreto de fabricación, empresarial, industrial, comercial o profesional o proceso de fabricación, o información cuya divulgación iría en contra de la política pública (orden público).

3. Si un Estado Contratante solicita información de acuerdo con este artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información relacionada con la petición, de la misma manera y en el mismo grado que si el impuesto del primer Estado mencionado fuese del otro Estado y fuese aplicado por ese otro Estado. Si la información fuese específicamente solicitada por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante proporcionará la información de acuerdo con este artículo en forma de declaraciones de testigos y copias certificadas de documentos originales sin editar (incluyendo libros, documentos, informes, registros, cuentas y escritos), en el mismo grado en que tales declaraciones y documentos puedan obtenerse de acuerdo con las leyes y prácticas administrativas de ese otro Estado con respecto a sus propios impuestos.

4. Cada uno de los Estados Contratantes se esforzará por cobrar a nombre del otro Estado Contratante las sumas que puedan resultar necesarias para asegurar que la compensación otorgada por el Convenio con respecto a la aplicación de impuestos por parte de ese otro Estado no redunde en beneficio de personas que no tengan derecho a ello.

5. El párrafo 4 de este artículo no impondrá a ninguno de los Estados Contratantes la obligación de tomar medidas administrativas que sean de naturaleza distinta a la de las empleadas en el cobro de sus propios impuestos, o que resultasen contrarias a su soberanía, seguridad o política pública.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2 (Impuestos Incluidos), para propósitos de este artículo, el Convenio se aplicará a los impuestos de todo tipo aplicados por un Estado Contratante.

ARTICULO 26 (O.C.D.E.)

Intercambio de Información

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán información que resulte necesaria para cumplir con las disposiciones de este Convenio o de las leyes locales de los Estados Contratantes en relación con los impuestos incluidos en este Convenio, en lo que respecta a la aplicación de impuestos derivados de leyes que no se opongan a este Convenio. El intercambio de información no está restringido por el artículo 1. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta, así como la información obtenida bajo las leyes locales de ese Estado y será divulgada solamente a las personas y autoridades (incluyendo tribunales y organismos administrativos) involucrados en la evaluación o recopilación de, aplicación o proceso con respecto a, o la determinación de apelaciones en relación con, los impuestos incluidos en este Convenio. Tales personas o autoridades usarán esa información sólo para tales propósitos y podrán divulgar la información en actuaciones ante tribunales públicos o en decisiones judiciales.

2. En ningún caso se interpretará que las disposiciones del artículo 1 impongan a un Estado Contratante la obligación de:

a) tomar medidas administrativas que difieran de las leyes y de la práctica administrativa de ese o del otro Estado Contratante;

b) proporcionar información que no se pueda obtener de acuerdo con la ley o con el curso normal de administración de ese o del otro Estado Contratante;

c) proporcionar información que divulgaría algún secreto de fabricación, empresarial, industrial, comercial o profesional o proceso de fabricación, o información, cuya divulgación iría en contra de la política pública (orden público).

ARTICULO 27 (U.S.A.)

Agentes Diplomáticos y Oficiales Consulares.

Nada de lo especificado en este Convenio afectará los privilegios fiscales de los agentes diplomáticos y los oficiales consulares bajo las reglas generales de las leyes internacionales o bajo las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTICULO 27 (O.C.D.E.)

Agentes Diplomáticos y Oficiales Consulares

Nada de lo especificado en este Convenio afectará los privilegios fiscales de los agentes diplomáticos y los oficiales consulares bajo las reglas generales de las leyes internacionales o bajo las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTICULO 28 (U.S.A.)

Entrada en Vigor

1. Este Convenio estará sujeto a ratificación de acuerdo con los procedimientos aplicables de cada Estado Contratante y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en _____ tan pronto como sea posible.

2. El Convenio entrará en vigor en el momento del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones tendrán efecto:

a) con respecto a impuestos retenidos en el punto de origen, para cantidades pagadas o acreditadas el primer día o después del primer día del segundo mes siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor;

b) con respecto a otros impuestos, para períodos fiscales que empiecen el primer día o después del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor.

ARTICULO 28 (O.C.D.E.)

Extensión Territorial *

1. Este Convenio podrá ampliarse, ya sea en su totalidad o con modificaciones que sean necesarias [para cualquier parte del territorio de (Estado A) o de (Estado B)] para que específicamente se incluya en el Convenio o a cualquier Estado o territorio para el cual ...

...similar en carácter a aquéllos a los cuales se aplica este Convenio. Cualquiera de tales ampliaciones entrará en vigor a partir de tal fecha y estará sujeta a tales modificaciones y condiciones, incluyendo las condiciones relativas a terminación, que se hayan especificado y acordado entre los Estados Contratantes en notas que se intercambiarán mediante los canales diplomáticos o de cualquier otra manera de acuerdo con sus procedimientos constitucionales.

2. A menos que se acuerde de otro modo por los Estados Contratantes, la terminación del Convenio por parte de uno de ellos, en virtud del artículo 30, terminará también, en la manera dispuesta en ese artículo, la aplicación del Convenio [para

cualquier parte del territorio de (Estado A) o de (Estado B) o] para cualquier Estado o territorio a los cuales se haya ampliado en virtud de este artículo.

*Nota: Las palabras que están entre corchetes ([y]) son relevantes cuando, por una disposición especial, una parte de un Estado Contratante esté excluida de la aplicación de este Convenio.

ARTICULO 29 (U.S.A.)

Terminación

1. Este Convenio permanecerá en vigor hasta que se dé por terminado por parte de un Estado Contratante. Cualquiera de los Estados Contratantes podrá dar por terminado este Convenio en cualquier momento después de 5 años a partir de la fecha en que el Convenio entre en vigor, siempre y cuando por lo menos seis meses antes se haya dado notificación de la terminación por medio de los canales diplomáticos. En tal caso, el Convenio dejará de estar en vigor.

a) con respecto a impuestos retenidos en el punto de origen, para cantidades pagadas o acreditadas el primer día o después del primer día del mes de enero siguiente a la expiración del período de 6 meses;

b) con respecto a otros impuestos, para períodos fiscales que empiecen el primer día o después del primer día del mes de enero siguiente a la expiración del período de 6 meses.

REDACTADO en _____, por duplicado, en lengua inglesa y _____, ambos textos con la misma autenticidad, el _____ de _____ de 19 _____.

POR LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

Por _____.

CAPITULO VII DISPOSICIONES FINALES

ARTICULO 29 (O.C.D.E.)

Entrada en Vigor

1. Este Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en _____ tan pronto como sea posible.

2. El Convenio entrará en vigor en el momento del intercambio de los

Instrumentos de ratificación y sus disposiciones tendrán efecto:

a) (en el Estado A) _____

b) (en el Estado B) _____

ARTICULO 30 (O.C.D.E.)

Terminación

Este Convenio permanecerá en vigor hasta que se dé por terminado por parte de un Estado Contratante. Cualquiera de los Estados Contratantes podrá dar por terminado este Convenio por medio de los canales diplomáticos, mediante notificación de la terminación por lo menos seis meses antes del final de cualquier año calendario, después del año _____. En tal caso, el Convenio dejará de estar en vigor.

a) (en el Estado A) _____

b) (en el Estado B) _____

Clausula Final *

***Nota La Clausula Final relativa a la firma deberá ser redactada de acuerdo con los procedimientos constitucionales de ambos Estados Contratantes.**