

73
2 Ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"

"ANALISIS CRITICO DEL ACUERDO ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS - ESTADOS UNIDOS DE AMERICA, PARA EVITAR
LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA"



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
AGUSTIN MUCIÑO MARTINEZ

ASESOR: LIC. CESAR OCTAVIO IRIGOYEN URDAPILLET A



ACATLAN, ESTADO DE MEXICO

DICIEMBRE DE 1999



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



A la Universidad Nacional Autónoma de México, por la gran oportunidad brindada;

Espero que en la medida de mi desempeño como profesional, logre corresponder con frutos provechosos a nuestra sociedad.

A todos mis profesores, que en la medida de su talento cada día engrandecen a nuestra máxima casa de estudios.

Con dedicatoria especial a mis padres:

Por todo su apoyo y confianza, el que durante toda mi vida ha sido permanente e incondicional.

A ti Papá por tu esfuerzo diario.

Gracias Mamá por tu ejemplo y guía.

A mis hermanos.

En especial a Lety, por tu ejemplo de empuje y lucha, gracias.

A Laura, mi gran amor y compañera.

Gracias por tu esfuerzo y apoyo en este y otras tareas, tu compañía y entusiasmo han sido de gran motivación.

Con el mayor de los respetos al Lic. Cesar Octavio Irigoyen Urdapilleta.

Gracias por su tiempo e interés prestados en la conducción de este documento.

INTRODUCCIÓN.....	4
CAPITULO PRIMERO.....	7
ESTUDIO TEÓRICO DE LA TRIBUTACIÓN.....	7
1.1 POTESTAD TRIBUTARIA.....	7
1.1.1 JUSTIFICACION Y FUNCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	9
1.1.2 FUNDAMENTO JURIDICO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	9
1.2 CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.....	11
1.2.1 NATURALEZA JURIDICA DE LAS CONTRIBUCIONES.....	11
1.2.2 ESTRUCTURA JURIDICA DE LAS CONTRIBUCIONES EN RAZÓN DEL SUJETO QUE LAS GENERA.....	12
1.2.3 CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO.....	16
1.3 LEGITIMACIÓN JURÍDICA DEL ESTADO, COMO ENTE RECAUDADOR DE CONTRIBUCIONES.....	21
1.4 PRINCIPIOS DE SUJECCIÓN TRIBUTARIA.....	22
1.4.1 NACIONALIDAD.....	23
1.4.2 RESIDENCIA.....	23
1.4.3 FUENTE DE GENERACIÓN DE RIQUEZA.....	25
1.4.4 SUJECCIÓN REAL.....	25
1.5 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.....	26
1.5.1 PROPORCIONALIDAD.....	27
1.5.2 LEGALIDAD.....	29
1.5.3 EQUIDAD.....	31
1.5.4 VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.....	33
1.6 FUENTES DE INGRESOS NO TRIBUTARIOS DEL ESTADO.....	34
1.6.1 APROVECHAMIENTOS.....	34
1.6.2 PRODUCTOS.....	34
1.6.3 CRÉDITO PÚBLICO.....	35
CAPITULO SEGUNDO.....	36
ESTUDIO TEÓRICO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	36
2.1 CONCEPTO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	36
2.2 HIPÓTESIS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	37
2.3 CONSECUENCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	37
2.4 MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	38
<i>Métodos unilaterales.....</i>	39
<i>Métodos bilaterales o multilaterales.....</i>	39
2.5 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	40
2.6 MARCO JURÍDICO MEXICANO; INCIDENCIA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN ÉL.....	41
2.7 REFERENCIAS A LA O.C.D.E.....	43
2.7.1 ANTECEDENTES Y FUNCIONES.....	46
CAPITULO TERCERO.....	48
ANÁLISIS AL MODELO O.C.D.E. DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	48
3.1 ANTECEDENTES DEL MODELO O.C.D.E. DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	48

3.2 SÍNTESIS DEL CLAUSULADO DEL MODELO O.C.D.E. DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	51
"ARTÍCULO PRIMERO	51
<i>AMBITO GENERAL</i>	51
"ARTÍCULO SEGUNDO.....	52
<i>IMPUESTOS COMPRENDIDOS</i>	52
ARTÍCULO CUARTO.....	54
<i>RESIDENTE</i>	54
ARTÍCULO QUINTO.....	54
<i>ESTABLECIMIENTO PERMANENTE</i>	54
ARTÍCULO SEXTO.....	55
<i>RENTAS INMOBILIARIAS</i>	55
ARTÍCULO SEPTIMO.....	55
<i>BENEFICIOS EMPRESARIALES</i>	55
ARTÍCULO OCTAVO.....	57
<i>NAVEGACION MARITIMA AEREA</i>	57
ARTÍCULO NOVENO.....	57
<i>EMPRESAS ASOCIADAS</i>	57
ARTÍCULO DIEZ.....	58
<i>DIVIDENDOS</i>	58
ARTÍCULO ONCE.....	59
<i>INTERESES</i>	59
ARTÍCULO ONCE - A.....	62
<i>IMPOSICIÓN SOBRE SUCURSALES</i>	62
ARTÍCULO DOCE.....	63
<i>REGALÍAS</i>	63
ARTÍCULO TRECE.....	64
<i>GANANCIAS DE CAPITAL</i>	64
ARTÍCULO CATORCE.....	64
<i>TRABAJOS INDEPENDIENTES</i>	64
ARTÍCULO QUINCE.....	64
<i>SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES</i>	64
ARTÍCULO DIECISIETE.....	65
<i>LIMITACIÓN DE BENEFICIOS</i>	65
ARTÍCULO VEINTICUATRO.....	65
<i>ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN</i>	65
ARTÍCULO VEINTICINCO.....	68
<i>No-DISCRIMINACIÓN</i>	68
ARTÍCULO VEINTISEIS.....	69
<i>PROCEDIMIENTO AMISTOSO</i>	69
ARTÍCULO TREINTA.....	72
<i>TERMINACION</i>	72
3.3 CONCEPTOS DE FUENTE DE RIQUEZA, RESIDENCIA, COMO PRINCIPIOS DE LA SUJECCIÓN IMPOSITIVA.....	73
<i>RESIDENCIA</i>	73
<i>FUENTE DE GENERACIÓN DE RIQUEZA</i>	73
3.4 CONFRONTACIÓN DEL MODELO O.C.D.E. DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, FRENTE AL ACUERDO ESTADOS UNIDOS MEXICANOS – ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	75
3.5 REPERCUSIONES DE LA CELEBRACIÓN DEL ACUERDO, ESTADOS UNIDOS MEXICANOS – ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN, EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONSIDERANDO LAS DIFERENCIAS ECONÓMICAS, ENTRE AMBAS NACIONES.....	81
CAPITULO CUARTO.....	83

CRITICA JURÍDICO - TRIBUTARIA, DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DERIVADO DE SU REALIZACIÓN E INCIDENCIA DENTRO DEL MARCO JURÍDICO MEXICANO, ASÍ COMO LA PROPUESTA DE POSIBLES SOLUCIONES.....	83
4.1. LA JERARQUÍA CONSTITUCIONAL DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y SU INCIDENCIA EN EL MARCO JURÍDICO NACIONAL.....	83
4.1.1 <i>EL PRINCIPIO DE LEY SUPREMA.-</i>	83
4.2 INCONSTITUCIONALIDAD DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 85	
4.2.1 <i>VIOLACIONES CONSTITUCIONALES DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL AL SUSCRIBIR EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</i>	<i>86</i>
4.3 CRÍTICA AL CONVENIO BILATERAL, POR EL PRINCIPIO DE SUJECIÓN IMPOSITIVA ADOPTADO EN EL MISMO Y PROPUESTAS.....	89
4.3.1 <i>EL PRINCIPIO DE RESIDENCIA.....</i>	<i>91</i>
4.3.2 <i>MOTIVOS Y ANTECEDENTES QUE FAVORECIERON LA FIRMA DEL ACUERDO EN LOS TÉRMINOS QUE EN ÉL SE APUNTARON.....</i>	<i>93</i>
4.3.3 <i>PROPUESTA. ADOCIÓN DEL PRINCIPIO DE SUJECIÓN IMPOSITIVA DE ACUERDO A LA FUENTE DE RIQUEZA COMO MEDIDA DE MAYOR EQUIDAD.....</i>	<i>95</i>
4.3.4 <i>PROPUESTA. LA ADOCIÓN DE UN DIFERENTE ESQUEMA QUE SE BASE EN EL DISEÑO DE MEDIDAS RECÍPROCAS QUE NO AFECTEN EN FORMA DESIGUAL A LOS GASTOS PÚBLICOS DE LOS ESTADOS SIGNANTES.....</i>	<i>97</i>
CONCLUSIONES.....	100
BIBLIOGRAFIA.....	102
<i>DOCUMENTOS.....</i>	<i>103</i>
<i>LEGISLACIÓN.....</i>	<i>104</i>
<i>FUENTES ELECTRONICAS.....</i>	<i>104</i>

INTRODUCCIÓN

Dentro del nuevo contexto internacional los procesos de apertura económica y globalización son elementos esenciales con los que naciones de las diversas regiones del mundo han estrechado vínculos de dependencia, tanto entre las altamente desarrolladas con las del llamado tercer mundo, entre las cuales, unas se convierten como suministradoras de tecnología y capitales a cambio de insumos, materias primas, mano de obra, manufacturación barata, entre otras, propiciando circunstancias que rebasan las barreras comerciales o modifican los regímenes internos con la intención de propiciar un ambiente común de mayor seguridad jurídica para los inversionistas extranjeros, por ello se han celebrado múltiples acuerdos internacionales de Libre Comercio, que generan circunstancias más cómodas y que motivan el intercambio comercial entre diversas regiones internacionales.

Paralelos a dichos acuerdos surge la necesidad de homologar los esquemas tributarios de las naciones entre las que existe esa relación, tal es el caso de nuestro país el cual resulta dispar de las disposiciones fiscales con su socio comercial más importante, por ello se ha celebrado el tratado internacional para prevenir la Doble Imposición en materia del Impuesto Sobre la Renta, suscrito con el Gobierno de los Estados Unidos de América, y que desde el primero de enero de 1994, forma parte de la legislación fiscal mexicana.

La normatividad, que se estudia en este trabajo es de vital importancia ya que establece nuevos mecanismos de sujeción tributaria respecto a las naciones en las que se encuentra la fuente de riqueza y el lugar de residencia del contribuyente, lo que permite a los inversionistas de los Estados Contratantes, participar en un régimen de mayor continuidad que garantiza parámetros de tributación homogéneos, constantes y disminuyentes de la carga jurídica fiscal sustantiva de los contribuyentes con el fisco.

Nuestro país tradicionalmente había rehusado a celebrar dichos acuerdos internacionales, ya que ellos implican el someter su potestad tributaria bajo las normas que establecen dichos convenios internacionales, los que se inspiran en modelos propuestos por la Organización de las Naciones Unidas, o los de mayor uso, que son los establecidos de acuerdo al modelo propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, (O.C.D.E.), la que propone un esquema preventivo de la doble imposición que se funda en el principio de sujeción de acuerdo con la residencia del contribuyente.

El esquema propuesto por los tratados internacionales modifica sustancialmente las reglas de sujeción establecidas en Ley del Impuesto Sobre la

Renta, ya que ella aborda esencialmente el principio de sujeción de acuerdo a la fuente de ingreso.

Por lo que es de dichas modificaciones donde saltan las primeras interrogantes, sobre si la modificación sustancial a las políticas fiscales son del todo equilibradas, ya que las partes en ellos intervienen son naciones de diferentes niveles económicos y financieros, donde ante la dependencia de un Estado hacia otro por los capitales del último, puede dejar en pie de juicio, la eficaz y conveniente necesidad de la suscripción de dichos acuerdos y por otra parte si las diferencias anotadas, son factor de influencia en la contratación de medidas desequilibradas.

Por otro lado al formar parte dichos tratados en la normatividad nacional debe analizarse tanto su proceso de formación como su contenido deberá examinar si es de tanto su creación y sustancia son de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para así poder considerar o no a los tratados Internacionales para evitar la doble imposición como norma suprema de la nación.

El objeto de este estudio es realizar un análisis a fondo de la trascendencia jurídica- tributaria que origino la firma del acuerdo Estados Unidos Mexicanos- Estados Unidos de América, para evitar la doble tributación, lo que para poder determinarse en plena libertad y atendiendo a la objetividad e imparcialidad que merece. Se planteara un estudio comparativo frente a los modelos existentes, ello permitirá establecer una conclusión que resulte oportuna, toda vez que la trascendencia del acuerdo cuestionado resulta ser a grandes luces de gran magnitud, puesto que el mismo acuerdo se celebró con el socio comercial más importante para nuestro país, lo que puede acarrear una serie de ventajas o desaciertos que repercutan directamente sobre el patrimonio nacional.

Por lo que de la hipótesis anterior tenemos que este estudio es de vital importancia, toda vez que es necesario aportar una imparcial calificación a la nueva normatividad tributaria internacional en cuestión, revisando si se han cumplido las expectativas que del mencionado Acuerdo se planearon, para así lograr una determinación sobre la necesidad de proseguir o concluir las negociaciones que ya existen con miembros de la comunidad internacional, toda vez que se encuentran pendientes de conclusión varios acuerdos de la misma especie.

Para la elaboración del presente trabajo se analizará primordialmente el aspecto doctrinal del origen de la potestad tributaria, misma que justifica las funciones del fisco, así como las contribuciones que este involucra, por otro lado será necesario abordar un estudio Jurídico - Constitucional con relación a los

principios que justifican a la misma potestad, así como las garantías que ofrece la norma Suprema de la Nación a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

Deberá abordarse el estudio de la doble tributación internacional, así como su conceptualización, debiéndose entender cuales son los factores que la propician, así como también deberá mostrarse los efectos negativos que la misma acarrea en lo que respecta al intercambio comercial entre diferentes Estados internacionales, por otro lado se sujetarán a estudio los métodos existentes que tratan de prevenirla o atenuarla, ya sea en su aspecto unilateral o bilateral.

Como ya se señaló en párrafos precedentes existen modelos propuestos por organismos internacionales mismos que se encaminan a formar una estructura internacional que sea homogénea en lo que respecta al tratamiento de la doble imposición, por lo que también es de importancia considerar el análisis del contenido de las bases propuestas por dichos organismos, muy en especial el modelo propuesto por la O.C.D.E., ya que es el que precisamente sirvió de inspiración para la realización de dicho acuerdo bilateral.

Para ello se realizará un análisis del contenido del mismo, y de los artículos que resulten de mayor relevancia, así como se practicara un estudio interpretativo, encaminado a proporcionar una opinión sobre la trascendencia jurídica y en su caso económica de los referidos acuerdos internacionales.

Para el caso de encontrarnos en discrepancia con el texto aplicado dentro del mismo acuerdo, se realizaran propuestas que dentro de su modestia esperamos resulten ser válidas y propositivas con relación a estas nuevas normas del derecho mexicano.

CAPITULO PRIMERO

ESTUDIO TEÓRICO DE LA TRIBUTACIÓN.

1.1 POTESTAD TRIBUTARIA

Desde principios de la civilización en la que los primeros pueblos, establecieron nuevas costumbres y organizaciones sociales, éstas propiciadas por el desarrollo de la agricultura, así como la creación de nuevas técnicas de satisfacción de las necesidades primordiales de la organización humana, consecuencia de ello el establecimiento en forma permanente de grupos de organización social; el sedentarismo fenómeno básico de la vida en sociedad de las primeras naciones, que gracias a su compleja estructura social propició el origen de nuevas circunstancias relativas a necesidades colectivas derivadas de la convivencia en común de la mayoría de los habitantes de esa organización humana.

Las necesidades colectivas, mismas que por su naturaleza prioritaria e impostergable atención fueron conferidas a los clásicos líderes de la organización social, así tenemos que a dichas su atención correspondió a los líderes políticos que en consecuencia dieron lugar a la organización del Estado.

Las funciones prioritarias de todo grupo social son: la impartición de justicia; la seguridad pública; así como la defensa.

Al paso del tiempo esta labor se convirtió en una titánica función, que compleja por magnitud, esto por la especificidad y ampliación de las funciones básicas de la cabeza del grupo social que hoy en día es representada en el Estado, figura de permanente importancia por que en él desarrollo de su encomienda ha ampliado sus funciones como prestador de servicios al grupo de su atención, las que hoy resultan difíciles de agrupar por su extensión pero que en esencia son la justicia, policía, la defensa nacional, los transportes, la actividad económica y el crédito público así como muchas más.

Consecuencia de lo anterior deriva necesariamente una relación entre el Estado y sus gobernados, relación que principalmente se genera en los aspectos jurídico tributarios.

Esta relación jurídica tributaria se justifica por que como afirma Arrijoa Vizcaino "El conglomerado obliga a sus componentes a sacrificar una porción del lucro obteniendo para allegar al gobierno de los fondos y

recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir.”¹

Así tenemos que en la relación jurídica antes indicada el Estado funge como el sujeto activo en cuyo favor la norma tributaria lo establece como acreedor y por su parte el sujeto activo se ve compelido en la entrega al fisco de las cantidades por esa relación, toda vez que dentro de sus facultades se encuentra la de determinación de los créditos y cantidades que se constituyan a su favor por la realización de los actos jurídicos contemplados como generadores de obligaciones jurídico tributarias, así tenemos además la facultad de recaudación, esta conocida como legitimación coactiva toda vez que el fisco es el facultado para el uso de los medios necesarios para recabar las sumas constituidas a favor del Estado, con la posibilidad en ejercicio de su capacidad coactiva que se imponga sobre el contribuyente que se reusa al cumplimiento de las obligaciones que la legislación fiscal le impone.

Para Rodríguez Lobato, la Potestad Tributaria es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos².

En el mismo sentido define Héctor Villegas, a la Potestad Tributaria señalando “ La Potestad Tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro lado, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior. [...] *la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.*”³

Por lo anterior debemos considerar el concepto de potestad tributaria, como la capacidad potencial del Estado para que este pueda crear las normas que determinen cuales son las actividades gravadas por el fisco, así como las fijar las hipótesis que contemplan los hechos imposables, determinar el numerario de la contribución, así como obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.

¹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, Décimo Tercera Edición, México 1998. p. 11

² RODRIGUEZ LOBATO. Raúl. Derecho. Editorial Harla. Segunda Edición. México 1998.p. 07.

³ VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS; Derecho Financiero y Tributario. Quinta Edición. Buenos Aires, Argentina. 1994. p 186.

1.1.1 JUSTIFICACION Y FUNCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Basándonos en los presupuestos históricos establecidos en el punto anterior, se han creado diversas teorías que justifican la relación jurídica tributaria, que dan origen precisamente a lo que llamamos potestad tributaria, teorías que son citadas por Arrijo Vizcaino, que son dos las teorías que principalmente resultan dignas para su estudio las que se conocen como "La teoría de la relación de sujeción y la teoría del beneficio equivalente."⁴

Esencialmente la teoría de sujeción postula, por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado. La potestad de exigir el pago de prestaciones para cubrir el gasto público, nace del mero sometimiento a la soberanía de quienes representan el poder público.

Dicha teoría no considera la potestad tributaria como un acto necesariamente ligado al beneficio económico relativo al que los ciudadanos puedan obtener, sino que sólo tiende única y puramente a la relación de sujeción.

Por otra parte la teoría del beneficio equivalente postula, que los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. "El valor de los servicios que el gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan."⁵

Debemos considerar a la última teoría, esto como opinión personal, la que mejor justifica la relación existente entre los particulares y el Estado en cuanto a la potestad tributaria, ello a que en ningún momento es justificable la existencia de un Estado autoritario que no otorga una contraprestación social, por la recaudación de contribuciones, visto de otra forma, el Gobierno debe existir bajo un régimen que lo justifique y no así lo tolere, en cuanto a la destinación de los recursos obtenidos entre sus gobernados, que por regla general debe tener un fin que beneficie directa o indirectamente a la colectividad.

1.1.2 FUNDAMENTO JURIDICO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

En razón del beneficio y por la tanto el destino en forma directa o indirecta a la población de un Estado, debe regir esa misma relación un orden

⁴ ARRIJOJA VIZCAINO. *Ob cit.* p.07

⁵ *Ibidem.*

En términos generales, la norma jurídica que rige la potestad tributaria impone las bases y limitaciones que tiene la autoridad fiscal para la exigencia hacia los particulares de su participación con el gasto público y por otro lado es el escudo protector del particular frente al Estado, así como la otorgante de derechos frente a la autoridad para la defensa en contra de sus excesos.

1.2 CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.

Como ha quedado precisado en los anteriores puntos, el Estado en atención a los grandes desafíos que representa la satisfacción de las necesidades colectivas, ha desarrollado una serie de vías que le permiten la obtención de los recursos necesarios para el desarrollo de su función, sin embargo la recaudación de contribuciones no ha sido la suficiente vía que provea los medios que satisfagan el gasto público, teniéndose que valer el mismo de diferentes formas y medios de obtención de medios económicos que satisfagan el gasto público; por lo que para su estudio es necesario entender las diversas clasificaciones de los ingresos del Estado.

Giulanni Fonrouge, sin duda propone una clara clasificación de los ingresos del Estado, la que divide en dos grupos: "Los provenientes de bienes y actividades del Estado, así como los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado."⁷

De la afortunada clasificación anterior, podemos establecer que los ingresos del Estado deben clasificarse en dos grandes ramas, ingresos tributarios e ingresos financieros.

En otras palabras el Estado se allega de diversas maneras, ingresos que provienen del esfuerzo de sus habitantes, sometidos a la soberanía del Estado a que pertenecen; mientras que los otros derivan de las actividades propias del Estado así como la explotación de sus bienes y el recurrir al crédito interno y externo.

1.2.1 NATURALEZA JURIDICA DE LAS CONTRIBUCIONES.

Nullum Tributum Sine Lege. (No puede existir ningún tributo valido sin una ley que lo establezca.) Este es el principio básico del Derecho Tributario, que desde la época de los Romanos ha precedido las relaciones

⁷ FONROUGE, Giuliani. Leves Tributarias. Procedimiento Impositivo. Ediciones de Palma, Buenos Aires Argentina.

Jurídico Tributarias, entre el Estado y su gobernados. Como ya se ha insistido con anterioridad el principio de legalidad es donde descansa el Derecho Tributario así es que la propia Ley Fiscal origina la legitimación del Estado para exigir las contribuciones.

En tal situación, toda contribución debe para su validez y eficacia estar debidamente prevista en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicada.

Por su parte el Derecho Mexicano, establece en el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran.

Para aclarar con precisión la hipótesis que establece que el nacimiento de las contribuciones, se debe indicar que esta tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley aplicable, este es el sentido que pronuncia el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, toda vez que resulta erróneo el sentido que se refiere a las "situaciones jurídicas o de hecho", por que es base esencial del Principio de Legalidad que la aplicación de las contribuciones siempre deben ser establecidas en una norma jurídica previa a la realización de dicha situación jurídica, siendo entonces inadmisibles la idea que establece dicha parte del artículo sexto del ordenamiento citado, toda vez que la causación de una contribución no debe de ser a raíz de una situación de hecho, misma que a juicio personal resulta arbitraria su estimación para considerarla como el nacimiento o no de una obligación tributaria.

1.2.2 ESTRUCTURA JURIDICA DE LAS CONTRIBUCIONES EN RAZÓN DEL SUJETO QUE LAS GENERA.

Al Estado se le considera, como el sujeto activo dentro de toda relación jurídico tributaria, relación que desemboca en las obligaciones jurídico tributarias sustantivas, obligaciones a cargo del sujeto pasivo, las que son el dar, hacer o abstenerse de realizar algo, dentro de la esfera de competencia del sujeto activo, que le legitima para la exigibilidad hacia el particular de realizar alguno de los anteriores supuestos, estas facultades se encuentran limitadas a la esfera competencial que la Ley le otorga, por lo que este limite obedece a una esfera prioritariamente jurisdiccional, este sujeto activo lo encontramos en tres diferentes formas que establece la ley las que son Federal, Estatal y Municipal.

El presente punto se desarrollara para su adecuado estudio en tres partes, en las que pretendemos analizar la titularidad del Estado en sus tres diferentes instituciones de organización jurisdiccional para el ejercicio de la Potestad Tributaria.

Las dos primeras, la Potestad Federal y la Potestad Local, mismas que la doctrina las identifica como potestades originarias y por otra parte la Potestad Derivada, misma que corresponde su ejercicio a los municipios, las primeras son identificadas así por que derivan directamente de la Constitución Feral así como de las constituciones locales, respectivamente, por otro lado la potestad derivada conocida así por su origen de un régimen municipal que cada legislatura crea en función de la Carta Magna y su propia norma constitucional local, esto en función de su propia Potestad Original.

La Constitución Política Nacional, determinada en su propio texto la división de facultades recaudadoras y que define así:

- a) **Potestad Federal.**- La que tiene instituidos a su favor todos los ingresos tributarios mencionados en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, las que son:
1. Comercio Exterior;
 2. Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.
 3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
 4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
 5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Aunado a las facultades que establece la fracción VII del mismo artículo, que le faculta al Congreso de la Unión, para que este pueda crear las contribuciones que sean necesarias para satisfacer el presupuesto.

- b) **Potestad Local.**- conforme al artículo 124 del ordenamiento supremo, tienen potestad para imponer tributos sobre las materias no reservadas de manera expresa a la Federación. Esto ha ocasionando

que las entidades concurren con el Fisco Federal en la imposición de las mismas fuentes, originando indeseables situaciones de doble tributación, pues la Federación funda en estos casos su potestad tributaria en la fracción VII del artículo 73 de la Carta Magna, en tanto que los fiscos locales se basan en el invocado 124, constitucional.⁸

Es también de vital importancia establecer que las entidades federativas, se encuentran impedidas para gravar las fuentes de ingresos enumeradas en los artículos 73 fracción XXIX, (quedando supeditadas a la participación que la Ley de Coordinación Fiscal les otorgue), 117 Fracciones IV, V, VI y VII y 118 fracción I de la Constitución Política que nos rige, en consecuencia y

- c) **Potestad Municipal.**- Por último las legislaturas locales, son las que atribuyen a los municipios la facultad de integrar la Hacienda Municipal, con las contribuciones que dicha legislatura le otorga potestad para su recaudación.

Así aclaradas las diversas situaciones que legitiman al Estado para la exigencia de contribuciones en diferentes esferas jurisdiccionales, estudiemos las obligaciones Pasivas a cargo de las personas físicas o morales, para así establecer las situaciones de hecho que hacen susceptible a un ente jurídico como sujeto de las obligaciones jurídico tributarias, citamos la referencia que hace el maestro Arrijo Vizcaino, en relación con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la que asumen el papel de contribuyente:

“ **a) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional, que perciban en dicho territorio ingresos, rendimientos, o utilidades gravables;**

b) Todas las personas físicas, domiciliadas en territorio nacional que perciban ingresos gravables en el extranjero.

c) Todas las personas morales organizadas y existentes conforme a las leyes de la República Mexicana, que se encuentren en cualquiera o en ambos de los supuestos a que se refiera o en ambos de los supuestos a que se refieren los supuestos a que se refieren los párrafos inmediatamente precedentes.

d) Las personas físicas o morales residentes en el extranjero (cualquiera que sea su nacionalidad) que obtengan ingresos de fuentes tributarias ubicadas en territorio nacional.

⁸ ARRIJO VIZCAINO. *Op. cit.* p. 175-176.

e) Las agencias, sucursales, subsidiarias o filiales de empresas extranjeras establecidas en México.

f) los llamados "establecimientos permanentes" que tengan extranjeros en el país. Entendiéndose por estos todos aquellos lugares de negocios, en los que se desarrolla, parcial o totalmente, actividades empresariales, como sucursales agencias, fabricas, talleres e instalaciones, minas, canteras, o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.⁹

Por lo antes citado, queda establecido que para ser sujeto de obligaciones pasivas del Estado, es suficiente con ser una persona física o moral que se encuentre domiciliada en el país, así como también independientemente del domicilio que generen una fuente de riqueza en el país.

En síntesis la ley del Impuesto Sobre la Renta, reconoce dos principios de sujeción al Estado Mexicano que son la fuente de riqueza y la residencia.

Para el caso de la fuente de riqueza no importa en que lugar del territorio nacional se genere sino que importa que dentro de los límites establecidos en el artículo 8º del Código Fiscal de la Federación, se desarrolle la actividad generadora de riqueza y que esta por obiedad sea lícita y gravada por la ley tributaria.

Así mismo debemos entender por residencia los supuestos que establece el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 9º, mismo que señala:

ARTÍCULO 9

"Se consideran residentes en territorio nacional:

I A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II Las personas morales que hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad

⁹ *Ibid.* p. 180.

mexicana, son residentes en territorio mexicano.”¹⁰

Por su parte, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación establece las reglas para la fijación del domicilio de la manera siguiente:

“Se considera domicilio fiscal: .

I. Tratándose de personas físicas:

Cuando realicen actividades empresariales en el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten sus servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento: en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su efecto el que designe.”

El domicilio es un punto de referencia importante y forzoso para el ejercicio de derechos y obligaciones Jurídico – Tributarias, dado que fija la competencia del sujeto activo, así como la ubicación del mismo sujeto pasivo y la identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico – coactivo de ejecución, entre otros.

Por consecuencia una persona jurídica ya sea física o moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo actividad o creencias personales.

1.2.3 CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO.

Ahora que en puntos precedentes ha quedado establecidas las facultades del Estado para exigir el pago de contribuciones, así como los ámbitos de su competencia y de otra parte el particular como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, por consecuencia la vinculación del mismo hacia el sujeto activo, en razón de su domicilio o de la fuente en que origine su riqueza.

¹⁰ Código Fiscal de la Federación, Artículo 9. Vigente en el año de 1998.

Es conveniente establecer las diferentes maneras en que se hace exigible el pago de una contribución, que esencialmente va ligada a la realización de un hecho generador por parte del particular, pero cabiendo excepciones, mismas que se precisaran mas adelante.

1.2.3.1 IMPUESTOS

David Ricardo definía al impuesto, como el acto sacrificio por el cual el súbdito de un Estado, se sometía incondicionalmente en una parte de sus ingresos para destinarlos al pago de tributos, sin esperar a cambio la entrega de una contraprestación.

Héctor B. Villegas, conceptualiza al impuesto como " un Tributo no vinculado, ya que su hecho generador esta totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal".¹¹

Por otra parte el Modelo de Código Tributario para América Latina, en el artículo 15, define al impuesto como la contribución cuya obligación "tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente".¹²

Tales definiciones siguen teniendo más vigencia que nunca, toda vez que los impuestos como principal fuente de Ingresos tributarios del Estado, nacen por la realización del hecho generador, mismo que previamente fue planteado como una hipótesis de posible realización en la norma tributaria, que al desarrollarse crea un vínculo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en el que este último que se ve compelido al pago de la determinación y liquidación del impuesto que se trata, sin dar el fisco absolutamente nada a cambio, más que la liberación de esa obligación particular.

Es en forma indirecta como el particular puede ver retribuido su sacrificio para el cumplimiento de sus deberes hacia el Estado, pero jamás podrá considerarlos en la misma cuantía y grado de su aportación, toda vez que en la aplicación de los recursos públicos no debe mediar la segregación entre los contribuyentes mayores, medios, pequeños o nulos.

El derecho mexicano en el Código Fiscal Federal, establece una definición por exclusión que en forma poco afortunada conceptúa en el artículo segundo fracción I, que reza así:

¹¹ Villegas, Hector. Ob cit. p 71.

¹² Modelo de Código Tributario para América Latina, Organización de Estados Americanos, Banco Interamericano de Desarrollo.

"...Impuestos son las cantidades 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 que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo".¹³

Diversos autores critican dicha definición, por carecer de una debida técnica legislativa que le haga la adecuada para definir al grupo de las contribuciones más importantes, que abastece de recursos al gasto público.

A juicio de Arrijo Vizcaino, la definición apropiada es la que estableció el Código Fiscal de 1967; vigente hasta 1982, la cual se expresaba en los siguientes términos:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatoria a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos"¹⁴

El autor en comento pondera como apropiada esa definición por considerar los impuestos como una prestación que como obligación de dar, hacer, constituye la del desprendimiento de una parte de sus ingresos utilidades o rendimientos, mismos que pueden ser cubiertos en dinero o en especie constituidos por el principio de legalidad tributaria, contenidas en leyes de aplicación general así como la obligatoriedad de los mismos y su vinculación con el gasto público.

Deficiente resulta entonces el concepto del Código Fiscal, actualmente vigente que establece, "impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo."

La deficiencia del artículo resulta de lo siguiente.

- 1.- Omite indicar que los impuestos constituyen una prestación derivan de una relación unilateral de derecho público que resulta entre el fisco y los contribuyentes.
- 2.- Carente en señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.
- 3.- No hace referencia especifica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.

¹³ Código Fiscal de la Federación, Artículo 2, fracción I. Vigente en 1998.

¹⁴ ARRIOJA VIZCAINO. *Op.cit.* p. 320.

4.- Establecer el fundamental y necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.”¹⁵

1.2.3.2 DERECHOS

En nuestro país esta contribución es conocida como derecho a diferencia de otros Estados Latinoamericanos, así como España e Italia en donde se le reconoce como “tasa”.

La definición de derechos se encuentra estrechamente relacionada entre los criterios doctrinarios así como con los legislativos ya que dentro de ellos en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967, se establecía como una contraprestación en dinero.

De este concepto, para su mejor definición retomamos la propuesta del maestro Margain Manautou, el que la establece como “prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios particulares”¹⁶

Los caracteres anteriores son esenciales para establecerlo como la estricta relación que existe entre el Estado como prestador de un servicio y el particular que se beneficia con la obtención del servicio.

Entonces esta relación bilateral es peculiar pero distinta al derecho privado, en la que rige el acuerdo de voluntades, pero es el caso propio de los derechos que existe una relación que nace ex lege, es decir, la ley fija el monto en que se determina la obligación pecuniaria, quedando aislado el beneficio específico y particular de esa relación bilateral, sino que se rige por la hipótesis legal y la realización del hecho generador.

Los derechos dentro de la clasificación administrativa de los servicios públicos se encuentran en estrecha relación con los servicios públicos particulares. Los que se definen como aquellos servicios respecto de los cuales la ley aplicable a la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismos que permiten, en un momento dado individualizar al usuario del servicio. Es el momento que el usuario solicita por parte del Estado la prestación de un servicio público, en el caso sea previa o paralela a la prestación del servicio que el interesado solicita, se le cobra una suma determinada que invariablemente queda amparada por un recibo oficial que identifica al beneficiario, es por tanto de esas manera que el Estado diferencia a los beneficiarios; se le atribuye a dichos servicios la

¹⁵ *Ibid.* p.320.

¹⁶ MARGAIN MANAUTOU, E. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. UASLP, México 1956. p. 94. citatum pos. De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, 1986. p. 321.

denominación de particulares y divisibles.

Por último es importante resaltar el destino que el Estado da a los productos o rendimientos de los derechos que recauda, deben ser sufragar el costo de los servicios particulares divisibles.

1.2.3.3 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

A estas contribuciones el Código Fiscal de 1981 las define en su artículo 2º fracción II como " Aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en la ley cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social a las personas que se benefician en forma especial por servicios proporcionados por el mismo Estado."¹⁷

Estas contribuciones distan de la calidad que se le atribuye a las demás dado que la finalidad distinta que persiguen, como el mismo nombre lo indica, pero es clasificada como un tributo toda vez que en los efectos de su cobro, se les ha equiparado a las contribuciones, es necesario incluirlas en el presente estudio.

El Código Fiscal ocupa la referencia a personas que son substituidas por el Estado, ya que en su relación es una aportación económica a la que se ven obligadas las personas que deben cubrir ciertos satisfactores hacia la clase trabajadora, estos que son con relación al derecho que le otorga el artículo 123 Constitucional, a dicha clase con referencia al bienestar social y vivienda.

Los órganos que se encargan de ejercer el cobro, recaudación, administración y aplicación, de dichos recursos, los conocemos como autoridades parafiscales, estas que pueden en tal calidad ejercer el cobro coactivo de dichas prestaciones, que si bien no son tributos el Código fiscal las clasifica como tal debido a la necesidad que existe para su eficaz exigibilidad, toda vez que el anterior régimen que les era aplicable fue el jurisdiccional, es decir, se tenía que recurrir ante un tribunal del fuero común para que, a través de él se pudiesen ejercer los medios de apremio y coactivos para obtener su pago, lo que le hacía ser prolongado y poco eficaz su oportuna recaudación, deparando perjuicios a los finales destinatarios por consecuencia obvia el detrimento en la prestación del servicio.

Por último es prudente hacer mención del criterio que Arrijo Vizcaino les otorga para clasificarlas como una prestación diferente a las demás contribuciones el que establece que:

¹⁷ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Artículo 2 fracción II. Vigente en el año de 1998.

“ Las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios), toda vez que no derivan de la relación jurídico tributaria sino de las obligaciones constitucionales en materia laboral.”¹⁸

1.2.3.4 CONTRIBUCIONES POR MEJORAS.

Las aportaciones por mejoras tienen como fin simplificar para el fisco, la recuperación del costo de las obras y servicios que beneficiaron a los contribuyentes de manera directa por las obras y servicios públicos.

En la normatividad fiscal encontramos la definición de las aportaciones de mejoras en el artículo 2º fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente mismo que las establece como:

“Contribuciones por mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras publicas.”¹⁹

Tales contribuciones deben existir previamente contempladas en una ley que las regule, esto en estricta aplicación del principio de legalidad que rige al derecho fiscal, que establece que toda contribución debe encontrarse prevista en una norma jurídica expresamente aplicable al caso y previamente expedida con forme al proceso legislativo que nuestra Constitución precisa por lo que al caso específico en materia federal es la Ley de Contribuciones por Mejoras por Obras Publicas e Infraestructura Hidráulica, la que regula la existencia, bases para la fijación y el porcentaje al que hacendarán tales contribuciones.

1.3 LEGITIMACIÓN JURÍDICA DEL ESTADO, COMO ENTE RECAUDADOR DE CONTRIBUCIONES.

Como lo afirma el Maestro Ernesto Flores Zavala,²⁰ al referirse a las obligaciones del Estado, las que no son un derecho el percibir los impuestos porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la Ley un impuesto, el Fisco debe cobrarlo porque la Ley Tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el Fisco deja de cobrar un impuesto, esta concediendo una exención que esta prohibida tanto por la Constitución como por la Ley Ordinaria y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los

¹⁸ ARRIJOJA VIZCAINO. *Ob. Cit.* p. 329.

¹⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Artículo 2 fracción III. Vigente en el año de 1998.

²⁰ FLORES ZALAVALA E. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa. Vigésimo séptima edición. México, 1986.p 57. .

demás; por otra parte, ese acto perjudicaría al Estado al disminuir los ingresos de los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puede causar.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo:

"Las autoridades Fiscales están Obligadas a recibir el Pago de Impuestos o de derechos sin discriminación alguna según sus atribuciones."²¹

"Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

- A) obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal fijar las bases para su liquidación formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.
- B) Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos tramites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes."²²

1.4 PRINCIPIOS DE SUJECCIÓN TRIBUTARIA.

Los principios de sujeción impositiva son aquellas bases que justifican la relación jurídico tributaria entre un Estado y los contribuyentes, conocido el primero de ellos como sujeción personal siendo que el Estado tiene derecho a gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el Estado grava a esos individuos teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de rentas creadas; Por otro lado y como diversa manera de mantenimiento de esas bases de sujeción es de acuerdo a los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio, etc., esto es lo que se llama sujeción real.

²¹ REVISIÓN FISCAL 4684/45. Juana Quiroz de Hernández. Boletín de Información Judicial numero nueve. Suprema Corte de Justicia de la Nación p. 297.

²²FLORES ZAVALA E. Ob.cit. p. 57.

1.4.1 NACIONALIDAD.

La nacionalidad es uno de los elementos más importantes en las relaciones tributarias. Es uno de, los factores en los que se basa la sujeción personal, es decir el derecho del Estado para gravar a un sujeto, cualquiera que sea el origen de capital o renta.

Sin embargo, la obligación de pagar impuestos es, en principio igual para los nacionales y extranjeros, los primeros están obligados principalmente por su nacionalidad y secundariamente por los otros conceptos de sujeción: domicilio, origen de la renta, etc. artículo 1º Ley del Impuesto Sobre la renta, artículo 9º del Código Fiscal de la Federación.

Los segundos en virtud del domicilio, o porque se realizan en la República los actos gravados en ella tienen sus capitales, o porque en ella se encuentran las fuentes de la renta.

“En la mayoría de los países la nacionalidad de una persona no tiene importancia o tiene una importancia secundaria en los asuntos fiscales. Estados Unidos de América es el único que relaciona el acto de gravar al contribuyente con su ciudadanía. Cualquier ciudadano norteamericano donde quiera que tenga su residencia, ya sea en un país que tenga un tratado o que no lo tenga, continúa estando sujeto al impuesto sobre su ingreso mundial (con la excepción del ingreso ganado en el extranjero, sujeto a ciertas limitaciones), y su herencia continua estando sujeto al impuesto norteamericano sobre herencias aún si el finado no era residente en los Estados Unidos.

Algunos otros países amplían el pasivo fiscal de contribuyentes que abandonan el país para convertirse en residentes de otro país, por un breve periodo de tiempo después de que han abandonado la residencia en su país de origen si son ciudadanos de ese país.”²³

1.4.2 RESIDENCIA.

Esta forma de sujeción impositiva, es de trascendental importancia ello en mérito a ser uno de los criterios más comunes por parte de los sujetos activos en relación con la exigibilidad de las contribuciones.

Este principio es uno de los más acudidos, toda vez que es el que fija la competencia de la autoridad local así como de la federal en relación con la exigibilidad de las obligaciones jurídico tributarias sustantivas, en estricto cumplimiento del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Federal, que

²³ TAX GLOSSARY International Bureau Of Fiscal Documentantation, 1996, segunda edición.

establece como obligaciones de los mexicanos, el contribuir a los gastos públicos de la federación, los Estados y los municipios en razón del lugar donde residan, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como se advierte, el Código Fiscal en el artículo 10, correctamente se inclina por considerar como domicilio para efectos fiscales el lugar en donde se lleven a cabo las actividades que dan origen al pago de contribuciones, es decir, el sitio donde se realizan las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias y destaca siempre la base fija, asiento principal o administración, de la persona física o moral, que asume el carácter de sujeto pasivo.

Resulta importante establecer el concepto que determina la nueva normatividad tributaria internacional, misma que es materia del presente estudio, la que innova en el concepto de residencia en su artículo 4º párrafo 2º, el tratamiento que se le da a las personas que residen en dos Estados, determinado un criterio para su fijación:

“Artículo 4º...

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo uno, una persona sea residente, de ambos Estados contratantes, su residencia se resolverá de la siguiente manera:
 - a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados se considera residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
 - b) Si no pudiera determinarse el Estado en que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados se considerara residente del Estado contratante donde viva habitualmente.
 - c) Si Viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos se considerara residente del Estado del que sea nacional;
 - d) En cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo uno una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, dicha persona no se considerara residente de ninguno de los Estados contratantes para los efectos del presente

convenio".²⁴

1.4.3 FUENTE DE GENERACIÓN DE RIQUEZA

Por fuente de riqueza debemos entender el lugar donde se producen los hechos generadores de los tributos, es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.²⁵

1.4.4 SUJECCIÓN REAL.

Por otra parte, el principio de sujeción real se establece cuando el Estado grava a una persona física o moral, teniendo en cuenta su situación patrimonial general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta la nacionalidad del causante o su domicilio, etc. Esto es lo que se llama sujeción real.

Un perfecto ejemplo lo ubicamos en el Código Financiero del Distrito Federal, mismo que en su artículo 148 determina:

"Están obligados al pago del impuesto predial establecido en este capítulo las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también están obligados al pago del impuesto predial por los inmuebles que posean, cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible..."²⁶

Para mejor precisar el presente concepto tributario en que el Estado se encuentra facultado para exigir un crédito a cargo de los contribuyentes, derivado de una situación jurídica de hecho, es decir la realización del hecho generador deriva de un estatus jurídico, en que un contribuyente goza producido por la propiedad o posesión de un bien determinado.

Como quedo precisado en las anteriores líneas, la simple tenencia de un

²⁴ "Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta". Diario Oficial de la Federación, México, 3 de febrero de 1994.

²⁵ Arriola Vizcaino. Ob. Cit. p.181.

²⁶ CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, Artículo 148. Vigente en 1998.

predio ya sea derivada de un acto de translación de dominio o por la posesión física del mismo independientemente del hecho que haya dado lugar ha él, faculta al Estado para la exigibilidad de dicho impuesto.

Ejemplos similares tenemos en diferentes leyes que gravan la tenencia de bienes determinados.

1.5 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.

Los principios constitucionales de los impuestos son a juicio del maestro Ernesto Flores Zavala, "Aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República y siendo ésta la ley fundamental del país, a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.

Los principios constitucionales pueden dividirse en tres grupos principales que son:

1º principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.

2º Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, y

3º Principios de política económica por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución".²⁷

Efectivamente como lo señala el autor citado, el Derecho Fiscal se rige por los principios constitucionales, que siempre estará subordinado a las características esenciales del orden jurídico que nos rige puesto a que no basta con que la relación jurídico - tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe además encontrarse fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Sin duda son los artículos 14, 16 y 31 fracción IV, Constitucionales del que derivan los principios de justicia tributaria que rigen el derecho fiscal nacional, los que debemos considerar como a continuación sé en listan:

- Proporcionalidad.
- Legalidad.

²⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit. p 251

- Equidad.
- Vinculación con el gasto público.

1.5.1 PROPORCIONALIDAD.

Este primordial principio aparece en la parte final de la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, que señala, están obligados los mexicanos a contribuir a los gastos públicos, haciéndolo " de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."²⁸

El texto constitucional establece en forma conjunta la existencia de los principios de proporcionalidad y equidad, que en realidad van vinculados entre sí, por los matices específicos que estos comparten, pero dentro de este trabajo serán desarrollados en forma separada para mejor establecer las características particulares que integran a cada uno de estos.

"La proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, las tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados."²⁹

Esta es la definición que el prestigiado estudioso del derecho fiscal Lic. Arrijo Vizcaino sustenta en relación con el principio de proporcionalidad, refiriéndose a que este es el principio que debe regir a la norma tributaria, para que así el contribuyente pueda participar contribuyendo al gasto público, en función de su capacidad económica, aportando así una parte justa y adecuada a sus ingresos, de lo contrario la obligación desproporcionada haría a la norma tributaria inhumana, por no considerar las características particulares del individuo que contribuye al gasto público, subordinándolo a hechos arbitrarios que le dejarían seguramente en la miseria, propiciando en consecuencia que se evite a toda costa el cumplimiento de las obligaciones tributarias, fomentándose así la evasión fiscal.

Es por eso que las contribuciones que se deben considerar como proporcionales, son aquellas que se determinan con base de tarifas progresivas, por estar estas debidamente sujetas a los ingresos es decir la tarifa debe ser vinculadora entre el ingreso y el monto de la obligación.

Otro elemento que debe contener una ley proporcional, son los instrumentos que permitan adecuarse mas la obligación tributaria con la situación específica que atraviesa el contribuyente, es decir, estos elementos pueden hacer mas justa la carga tributaria de los contribuyentes, concretamente me refiero a las

²⁸ CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Artículo 31 fracción IV. Vigente en 1998.

²⁹ ARRIJO VIZCAINO. *Ob cit.* p. 248.

deducciones, estos montos que el individuo puede disminuir sobre su obligación fiscal, ya que pueden existir individuos que obtengan los mismos ingresos pero seguramente no comparten la misma situación específica, es decir, mientras un individuo se preocupa en invertir en mejoras a la infraestructura de su fuente de ingresos, otro puede ser negligente en la previsión de situaciones posteriores que detrimento su capacidad de ingresos, o en el caso en que una persona física como cabeza de familia se ve obligado a la atención de necesidades básicas de su núcleo, las que le restarán por consecuencia capacidad de goce de sus ingresos, mientras que por otra parte un individuo soltero goza de placeres suntuarios que le otorga su situación, por lo que es injusto que los dos contribuyesen en la misma cantidad al erario público.

Por lo que en conclusión, una ley tributaria para considerársele como respetuosa del principio de proporcionalidad, debe ser diseñada en cuanto a su exigibilidad conforme a tasas progresivas que se vinculen con el monto de los ingresos del particular, aunado a la continencia de instrumentos que otorguen capacidad al particular de disminuir su obligación tributaria en relación con los montos que este desembolsa para la obtención de dichos ingresos.

No obsta para lo anterior, que necesariamente una ley para que se le considere como proporcional debe contemplar situaciones particulares, es decir, dentro de los esquemas normativos que rigen una contribución, estas deben atender a situaciones generales de los contribuyentes, no las particulares como lo ha dispuesto El pleno del Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 13/89 de la octava época³⁰, misma que establece:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES. El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.

Es el criterio de la máxima autoridad Judicial, el que la ley no debe atender a la situación económica del particular, sino que la ausencia de los principios constitucionales es la que la hace ser inconstitucional.

³⁰ "Octava Época Instancia. Pleno". Semanario Judicial de la Federación. Tomo III. Primera Parte. Tesis: P./J. 39 13/89, p: 232.

“El carácter de desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.”³¹

De lo anterior se deduce claramente, que la falta de proporcionalidad de una contribución no deriva del impacto económico del tributo en cada contribuyente en lo individual, sino del impacto general que la disposición legal que lo contiene causa.

1.5.2 LEGALIDAD.

El Principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios deben estar establecidas por las leyes. Reforzándolo el artículo 14 constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades sino es conforme a las leyes expedidas por el Congreso.

Como ha quedado precisado en los primeros puntos de este trabajo, es el principio de legalidad el rector del Derecho Tributario, este como la principal garantía de seguridad jurídica del contribuyente con el Estado, principio que contendrá las normas que fijaran los alcances de la potestad tributaria del Estado como sujeto activo dentro de una relación Jurídico Tributaria.

En forma armónica con lo que ya sea precisado el Tribunal Máximo de la nación ha definido el principio de legalidad y fijado sus alcances a través de la jurisprudencia dictada por el Pleno, constante en el Semanario Judicial de la Federación, correspondiente a la Séptima Epoca, Tomo 64, Primera Parte, Página. 90.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley,

³¹ AZUELA GÚITRÓN, Mariano. Derecho fiscal. Prologo, p. XXVII.

no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente prescrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificarse.

Respecto a este principio de trascendental importancia, opina Sergio F. De la Garza lo siguiente:

“ El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; Por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.”³²

Dicha definición del prestigiado autor, nos denota que la norma tributaria debe definir los objetos y elementos de la obligación tributaria, pero esto no implica que el principio de legalidad, obligue al legislador a redactar la norma tributaria con tal precisión que la convierta en un auténtico diccionario de definiciones tributarias, dejando insubsistentes las técnicas de interpretación legal, como así lo ha considerado el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P. XI/96³³, la que establece:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y

³²DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, décima quinta edición, Edit. Porrúa, México, 1988, p. 268.

³³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo III, Febrero de 1996, Tesis: P. XI/96, página 169.

PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatoria del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.

1.5.3 EQUIDAD.

"El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."³⁴

Para Arrijoa Vizcaino es un principio donde obliga a la ley tributaria a considerar en forma igual a los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; Debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. Por lo que la norma tributaria no debe conceder distinciones ni privilegios a determinados contribuyentes

³⁴ Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época, Instancia Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN Tesis 170, Página 171.

excluyendo por consecuencia a otros.³⁵

Coincidimos con la opinión de la Suprema Corte de la Nación y del autor señalado respecto a los fijamientos que deben regir el principio de Equidad, en los términos respecto a que la ley debe regir en la misma forma hacia los contribuyentes, para mejor ilustrar el presente punto señalare un ejemplo a criterio propio, que es ejemplo de una norma tributaria que no guarda el principio de equidad tributaria por ser distintiva del sujeto que puede obtener un beneficio, segregando a los demás contribuyentes, este ejemplo lo encontramos en la fracción XXXI. del artículo 77 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, el que establece:

"Art. 77 No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos...

fracción XXXI Los derivados de la enajenación de inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, que realicen los contribuyentes como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria a contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar la propiedad de dichos bienes. En estos casos, el adquirente deberá manifestar en el documento que se levante ante fedatario público y en el que conste la enajenación, su conformidad en determinar la utilidad que obtenga por la enajenación subsecuente que haga del bien de que se trate, considerando como fecha de adquisición del mismo y como monto original de la inversión, el que le hubiera correspondido a la persona física que enajenó el bien en los términos de esta fracción."

Desglosemos por partes la fracción que se cuestiona:

Se trata de la exención de los ingresos provenientes de la enajenación de un bien inmueble, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, que realicen los contribuyentes como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria a contribuyentes que por disposición de la ley no puedan conservar la propiedad de dichos bienes; hasta esta parte esta fracción aparenta, que se concede un beneficio fiscal a los contribuyentes que se desprenden de un bien inmueble que es enajenado para extinguir de esa manera una obligación; lo que es justo considerando que el desprendimiento orillado por un remate judicial o una dación en pago, es ruinoso para el contribuyente toda vez que en gran parte de las ocasiones no se extingue en su totalidad la deuda contraída, lo que sería desgastante para el particular el

³⁵ Arrijo Vizcaino. *Ob. cit.* p. 253.

continuar con el pago de un crédito mercantil, más una nueva obligación hacia el fisco.

Pero es en la siguiente parte donde surge esa desigualdad de la ley con el resto de los contribuyentes ya que el beneficio de la exención solo es aplicable, en el caso del que el adquirente "sea un contribuyente que por disposición legal no puedan conservar la propiedad de dichos bienes"; para más precisión 'estos contribuyentes son las instituciones de crédito, en términos del artículo 27 fracción V, Constitucional, ("Los bancos ...no podrán tener en propiedad o en administración más bienes raíces que los enteramente necesarios para su objeto directo.")³⁶.

Por lo anterior resulta ser evidente la distinción que hace este apartado legal de un contribuyente, con otros, derivando en consecuencia una situación de iniquidad con los demás contribuyentes, por que solo gozaran de este beneficio fiscal los contribuyentes que extingan sus obligaciones con entes del sistema financiero mexicano, excluyendo a los que contrajeron obligaciones con otro tipo de personas físicas o morales, dándose por consecuencia la inconstitucionalidad de dicha fracción por ser violatoria de la fracción IV del artículo 31 del supremo ordenamiento.

1.5.4 VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

La multicitada fracción IV del artículo 31 constitucional señala: "son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado, y Municipio en que residan..."

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente, de sus súbditos una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación.

Por esa razón y previendo posibles desviaciones, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos.

³⁶ CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Artículo 27 fracción V. Vigente en 1998.

1.6 FUENTES DE INGRESOS NO TRIBUTARIOS DEL ESTADO.

Este es un rubro que por su nombre denota la exclusión que hace de los ingresos tributarios del Estado, es decir, todos aquellos que provienen de diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional.

1.6.1 APROVECHAMIENTOS.

El Código Fiscal las clasifica en el artículo 3 primer párrafo del mismo como:

"Son Aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.³⁷"

Son los ingresos derivados de los aprovechamientos, los que para el Estado Mexicano, representan uno de los pilares fundamentales del financiamiento del gasto público, recursos que primordialmente son provenientes de la explotación de los recursos petroleros de la nación, como se ha visto en recientes fechas, a consecuencia de la disminución del precio del crudo, el recorte presupuestal del año 1998, en tres distintas ocasiones, evidenciándose la dependencia excesiva del Gobierno Mexicano de los ingresos provenientes de los aprovechamientos de empresas paraestatales, así como de los financiamientos provenientes de organismos internacionales como lo son el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, etc.

1.6.2 PRODUCTOS.

Por productos debemos entender la definición que establece el último párrafo del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación, la que los conceptúa como:

"Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes del dominio público."

³⁷ Código Fiscal de la Federación. Artículo 3º, vigente en 1998.

Como está precisado en la norma transcrita, el Estado debe agrupar los ingresos derivados de la prestación de servicios diferentes a los clasificados como de derecho Público, un ejemplo de esos servicios es la prestación del servicio de correos, que por el uso de él los particulares se ven obligados previamente al pago de una contraprestación, por la deben recibir a cambio un servicio.

1.6.3 CRÉDITO PÚBLICO.

El crédito publico es un aprovechamiento, el que tiene tal importancia que lo he separado dentro del presente estudio por considerar sus matices importantes, lo que lo hacen ser un ingreso financiero vital para la función pública del Estado Mexicano.

Se llaman empréstitos a los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un Estado extranjero, u organismos internacionales de crédito por instituciones privadas de crédito extranjeras o por instituciones nacionales de crédito para la satisfacción de determinadas necesidades presupuestales que generan para el gobierno aceptar la obligación a cierto plazo, de restituirlos adicionados con una sobre prima por concepto de intereses cuyo conjunto aunado a otras disposiciones crediticias (emisión de bonos, Moratorias, indemnizaciones diferidas por expropiaciones, nacionalizaciones), forman la deuda publica de un país.

CAPITULO SEGUNDO

ESTUDIO TEÓRICO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

2.1 CONCEPTO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

Para definir con precisión el concepto que nos ocupa, debemos originalmente estudiar los puntos relativos a la doble tributación, las causas que la originan, así como las consecuencias que tal fenómeno ocasiona.

Se entiende por doble tributación: aquel acto, por el cual un sujeto activo, establece dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable. Igualmente derivado de la competencia tributaria entre la Federación, las Entidades Federativas y los municipios, con frecuencia dos o más de los sujetos mencionados establecen, contribuciones sobre el mismo ingreso gravable.

En el caso de la doble tributación internacional a juicio de Enrique Calvo Nicolau indica que: "La doble tributación en el ámbito internacional se presenta cuando con motivo de que se establece una relación jurídica de carácter patrimonial con individuos que se encuentran vinculados por obligaciones de carácter fiscal a dos o más ordenes jurídicos estatales, respecto de las consecuencias de un mismo acto jurídico".³⁸

Por su parte la O.C.D.E., en el párrafo del Capítulo II del Convenio Modelo 1977 formula una definición, la que señala "El fenómeno de la doble imposición jurídica internacional, puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo"³⁹

Por lo anterior, debemos establecer que la existencia de esta inconsistencia jurídica derivada de la falta de reglas uniformes y coordinadas, sobre la materia tributaria, que permitan fijar gravámenes únicos, por lo que así no se encuentren entre las potestades tributarias de las diferentes instituciones que componen el Estado, y que se encuentran facultadas para el ejercicio de la capacidad económico coactiva, misma que acarrea como consecuencia, la existencia de un régimen legal carente de la seguridad jurídico-tributaria, que a todo particular preocupa.

³⁸ CALVO NICOLAU, ENRIQUE. Tratados para evitar la doble imposición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Primera edición. México, Marzo de 1992.

³⁹ Ibid. p. 28.

2.2 HIPÓTESIS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

A fin de dejar precisadas las características y naturaleza del problema que estamos abordando, es necesario enumerar las hipótesis o supuestos que deben presentarse en la práctica fiscal y mercantil para que tenga lugar el aludido fenómeno de la doble tributación internacional.

Sobre el particular, Hugo B. Margain,⁴⁰ sostiene que los principales rasgos de la hipótesis de doble tributación internacional son:

- a) Incidencia de dos o más soberanías; es decir, la afectación impositiva por parte de dos o más Estados, lo que se traduce en la posibilidad de doble o múltiple imposición;
- b) Identidad o similitud de impuestos; Dicho en otras palabras, si se trata de un impuesto al valor agregado y uno sobre la renta, no existirá doble imposición; esto implica la necesidad de identificar la verdadera naturaleza de los impuestos relativos, para lo cual se requiere un análisis cuidadoso de los hechos imponibles para cada uno de los sujetos;
- c) Identidad de sujetos gravados; Aun cuando a primera vista aparece como un elemento sencillo de definir, el problema puede presentarse a partir del reconocimiento por parte de uno de los Estados de personalidad jurídica para efectos legales de un ente determinado al cual, en el otro u otros Estados, no se le reconozca personalidad; en esta circunstancia habrá que analizar, si detalladamente, cual es el patrimonio afectado para determinar si hay o no-identidad del sujeto gravado;
- d) Identidad de período impositivo; Es decir que los gravámenes coincidan en cuanto al momento de su causación y ejercicio de pago;⁴¹
- e) Acumulación de la carga tributaria. Lo que significa la acumulación de diversos impuestos al valor final que reciben los servicios prestados.

2.3 CONSECUENCIAS JURÍDICO ECONÓMICAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

Los principales efectos negativos de este fenómeno son, encarecimiento de bienes y servicios de origen extranjero pero de consumo necesario; elevación del costo de los empréstitos y del flujo en general de capitales del exterior, requeridos para programas de inversión y producción; obstaculización del suministro de conocimientos tecnológicos indispensables para el desarrollo industrial; y en

⁴⁰ MARGAIN, Hugo B. Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia del Impuesto sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente de Ingreso Gravable, Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.) México, 1956. p. 7.

⁴¹ TRON, Manuel E. "Los tratados internacionales para evitar la doble imposición". ARS JURIS (Revista del Instituto de Documentación e Investigación Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana). Separata 13. 1995.

general, el establecimiento de barreras que dificultan, y que a veces imposibilitan, el libre acceso a los mercados internacionales de comercio, de capital y de tecnología.

Aunado a lo anterior la doble tributación produce distorsiones económicas que atentan contra la libre competencia en el ámbito internacional, no solo tratándose de los capitales sino del trabajo y de la técnica.

2.4 MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

Los diversos medios que se han empleado para atacar la problemática derivada de la doble imposición internacional puede enfocarse desde dos puntos de vista: la eliminación de las causas que le dan origen, o bien la supresión de sus efectos a través de medios que atiendan a la situación concreta de las personas o entidades afectadas.⁴²

Los métodos para evitar la doble tributación internacional pueden clasificarse en dos grupos:

- a) Unilaterales: son aquellos medios que una soberanía por su deseo y a su cuenta dicta disposiciones que pretenden evitar el fenómeno.
- b) Bilaterales y Multilaterales: Aquellos que a través de convenios de exención celebrados entre uno o más Estados soberanos de la comunidad internacional, que pretenden evitar el fenómeno de la dualidad tributaria.

La adopción de estas medidas, que reciben el nombre de "Unilaterales" porque no provienen de un pacto concertado entre dos Estados, tiene como finalidad el alentar las inversiones llevadas acabo en el exterior y el facilitar el acceso a los mercados internacionales.

Manuel Trón, citando a Eduardo Abril A;⁴³ presenta la clasificación que este estudioso español propone la clasificación de las medidas unilaterales en dos grupos:

- Métodos que atenúan la doble imposición: que comprende el método de deducción y el método de tipo impositivo especial.
- Métodos que evitan la doble imposición: comprende al método de imputación y al método de exención.

⁴² *Ibid.* p. 370.

⁴³ *Ibid.* p. 371

Métodos unilaterales.

Entre estas medidas unilaterales destaca, por ser la más conveniente y la que se utiliza con mayor frecuencia, la que en el ámbito financiero internacional suele denominarse "Foreign Tax Credit", o compensación de impuestos pagados en el extranjero. El origen de esta medida se remonta al año de 1893, cuando fue introducida en la legislación fiscal de Holanda. A partir de 1918, y hasta la fecha, ha sido y es aceptada y extensamente utilizada por diversas leyes tributarias de diversos Estados internacionales entre los que se encuentra México, toda vez que este lo recoge a través del artículo 6º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A grandes rasgos, y desde el punto de vista más sencillo que se pueda utilizar, el "Foreign Tax Credit" consiste básicamente en el derecho que todo contribuyente que ha llevado a cabo cualquier tipo de inversiones en el extranjero tiene de compensar o deducir de los impuestos que tenga que pagar en su país de origen, el importe de los tributos o contribuciones que haya tenido que cubrir en países extranjeros con motivo de las inversiones que en los mismos haya llevado a cabo, ya sea en bienes y servicios, o bien estableciendo o participando Como socio o accionista en negociaciones industriales y comerciales.

Métodos bilaterales o multilaterales.

Como ya se señaló en el prohemio de este punto existen como medidas bilaterales o multilaterales, los convenios internacionales celebrados por dos o más entes de derecho internacional, celebrados con el ánimo de dar solución a sus problemas recíprocos, derivados del ejercicio de su respectiva potestad tributaria, determinando conceptos particulares y principios impositivos diversos.

Los Modelos convenio de mayor importancia por su tratamiento y frecuente aplicación son los siguientes:

- Convención Modelo De las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.
- Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, para evitar la doble tributación.
- Modelo de convenio del Departamento Del Tesoro De los Estados Unidos de América para evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y el capital.

2.5 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Así, los antecedentes históricos en esta materia se remontan hasta los casos de pactos internacionales celebrados entre países interesados en facilitar y agilizar sus intercambios comerciales. Entre estos casos, encontramos los tratados de Asistencia Administrativa Recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862; y entre Gran Bretaña y Francia en 1882; que contuvieron cláusulas que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones contratantes a cargas impositivas extraordinarias.

“El 21 de junio de 1899, Austria-Hungría y Prusia firman un Tratado Fiscal que, en términos bastante amplios, contempla y regula el problema de la doble tributación y que sirve de antecedente y referencia obligada a los pactos internacionales celebrados entre los siguientes Estados en los años que también se indican: Sajonia y Baviera (1903); Prusia y Luxemburgo (1909); Austria y el Estado de Bade (1908); Austria y el Estado de Hesse (1912); Alemania y el Cantón de Hesse (1913); Austria y Baviera (1913); y Basilea y el Estado de Bade (1913). La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia, en el ámbito económico europeo, de continuos procesos inflacionarios que, como suele suceder, desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal. Esta situación dio origen a nuevos tratados internacionales sobre la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922) y el de Austria y Alemania (1922).”

Ante la proliferación de este tipo de negociaciones, la Sociedad de Naciones (predecesora de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas) estableció en el año de 1923, un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Franco, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación. El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias, el tercero sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de impuestos. Posteriormente, en 1928 se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irreconciliables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados. En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la

fuelle, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada. En marzo de 1946, en la ciudad de Londres, se reunió nuevamente el Comité de Expertos, con el objeto de revisar el modelo de tratado aprobado en México en 1943. De esa reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representaron una segunda alternativa para la concertación de tratados de este tipo. En 1963, el referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París, para la elaboración de un tercer modelo que, para prevenir la doble tributación internacional, reduce el criterio de imposición en la fuente, adoptado en México y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.

A partir de entonces, el proceso de las negociaciones internacionales ha mostrado una cierta tendencia hacia soluciones de carácter multilateral. Es decir, hacia el establecimiento de "convenios tipo" aplicable simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica; como ha sido el caso del Modelo de Cartagena, adoptado en 1971 por los países del llamado Pacto Andino y de las fórmulas de tratamiento fiscal común, acordadas entre las naciones que integran la Comunidad Económica Europea."⁴⁴

2.6 MARCO JURÍDICO MEXICANO; INCIDENCIA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN ÉL

De acuerdo al artículo 133 constitucional, el que dispone que la Constitución, las leyes celebradas por el Congreso de la Unión que emanen de ella, así como todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Poder Ejecutivo y que sean ratificados por el Senado de la República, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

De lo anteriormente descrito se desprende que es el Poder Ejecutivo quien solo esta facultado en términos constitucionales para la celebración de los tratados internacionales y para que estos ordenamientos internacionales surtan efectos en el ámbito jurídico nacional, es necesaria la ratificación del Senado de la República. Esto quiere decir que en el ámbito interno no existe capacidad del Ejecutivo en forma unilateral para comprometer al Estado Mexicano, es decir el Senado de la República debe sancionar los actos realizados por el Ejecutivo Federal.

Para que en los términos anteriores un tratado Internacional surta efectos debe estar celebrado de acuerdo a la Constitución Política Federal, para que de esa manera se convierta en norma suprema de toda la Unión.

Cabe hacer especial énfasis que la materia del acuerdo que se somete a estudio en este punto, aborda las disposiciones en relación con el Impuesto Sobre La Renta, el que tiende a crear una estructura fiscal especial para los

⁴⁴ ARRIJOJA VIZCAINO. *Ob cit*, p. 285.

contribuyentes de otro país, que, mediante inversión extranjera directa o indirecta, se encuentran en nuestro territorio con residencia o sin ella.

Es la Ley del Impuesto Sobre la renta, la que genera esa vinculación entre el inversionista extranjero con la fuente de riqueza en nuestro país, esta es una ley emanada en uso de las facultades exclusivas del Congreso de la Unión, que en contra del Convenio Estados Unidos Mexicanos-Estados Unidos de América, para evitar al doble imposición, celebrado por el Poder Ejecutivo, mismo que no tiene facultades para la creación, ni modificación de contribuciones.

Sin embargo a dichas disposiciones el Ejecutivo ha dispuesto la celebración de Tratados internacionales los que al año de 1998, suman la cantidad de diecinueve a decir entre ellos los siguientes: Reino de Suecia, República Francesa, República Federal de Alemania, Consejo Federal Suizo, Reino de España, Reino de Los Países Bajos, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda Del Norte, República de Corea, República Italiana, República del Ecuador, Reino de Bélgica, Japón, República de Singapur, Reino de Noruega República de Venezuela, República de Finlandia, Reino de Dinamarca, Estados Unidos de América y Canadá, en los cuales se modifica la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo.

Lo contradictorio de estos Tratados es que mientras las leyes citadas gravan a los residentes en el extranjero que tengan su fuente de riqueza en territorio mexicano o un establecimiento permanente, los tratados internacionales las desgravan, toda vez que las normas tributarias imponen un gravamen que va de 15 a 35% de los intereses percibidos por un residente en el extranjero, según sea el caso, el tratado fija el gravamen máximo del 15 %.

Por lo anterior se desprende que la incidencia en el marco jurídico respectivo a las convenciones internacionales para evitar la doble tributación debe dividirse para su estudio en dos ámbitos, interno y externo.

Es en el ámbito interno, en el que el marco jurídico de dicho tratado se refiere a la observancia de los dispositivos jurídicos territoriales, sin importar sus efectos frente a autoridades y legislaciones de otros Estados extranjeros.

Por lo tanto los residentes en territorio nacional deben observar, las disposiciones internas y solo cuando lleven a cabo actos con residentes en el extranjero, deberán observar las disposiciones que estipula el tratado, siempre y cuando este residente sea contemplado por sus circunstancias específicas dentro del tratado.

Por lo que respecta al ámbito jurídico internacional el acuerdo en estudio debe respetar los lineamientos establecidos en la Convención de Viena sobre el

Derecho de los Tratados Internacionales.⁴⁵

"Por lo que en el caso anterior si el Presidente de la República no obtiene la aprobación del senado antes de ratificar un tratado, estará incurriendo en una falta que no afecta su competencia; con su abstención incumple una obligación que tiene en lo interno con respecto a otro órgano (Senado), al que en el orden jurídico asigna competencia para ejercer otras facultades. En consecuencia, si en el ámbito internacional México pretendiera desconocer un tratado ratificado por el Presidente de la República, argumentándose como causa la de no haberse obtenido la aprobación del Senado (situación esta última que ha ocurrido con inusitada frecuencia), se incurriría en responsabilidad internacional por parte del Estado Mexicano, no obstante que en lo interno, dicho tratado no pudiera hacerse valer como ley suprema de la Unión"⁴⁶

"El decreto de promulgación de la Convención de Viena, es aplicable y solo podrá ser invocado por los Estados que participen en un tratado y por las organizaciones internacionales y no por otros sujetos pasivos como en materia fiscal serían los residentes y ciudadanos, los residentes en el extranjero, los establecimientos permanentes o las bases fijas."⁴⁷

2.7 REFERENCIAS A LA O.C.D.E.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado. En la O.C.D.E., los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros.

⁴⁵ "DECRETO DE PROMULGACIÓN DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS ENTRE ESTADOS Y ORGANIZACIONES INTERNACIONALES" Diario Oficial de la Federación, 14 de febrero de 1975.

⁴⁶ CALVO NICOLAU. Op cit. p 57.

⁴⁷ BETTINGER BARRIOS HERBERT. Estudio Practico Sobre Los Convenios Impositivos Para Evitar La Doble Tributación. Editorial ISEF. P 59.

Países miembros⁴⁸:**Europa:**

Alemania (1961)
Austria (1961)
Bélgica (1961)
Dinamarca (1961)
España (1961)
Finlandia (1969)
Francia (1961)
Grecia (1961)
Hungria (1996)
Irlanda (1961)
Islandia (1961)
Italia (1961)
Luxemburgo (1961)
Noruega (1961)
Países Bajos (1961)
Polonia (1996)
Portugal (1961)
Reino Unido (1961)
República Checa (1995)
Suecia (1961)
Suiza (1961)
Turquía (1961)

América del Norte:

Canadá (1961)
Estados Unidos (1961)
México (1994)

Pacífico:

Australia (1971)
Japón (1964)
Nueva Zelandia (1973)
República de Corea (1996)"

⁴⁸ "http://rtn.net.mx/O.C.D.E./esctruc.html"
internet.4 enero 1999.

La O.C.D.E. tiene sus raíces en 1948, en la Organización para la Cooperación Económica Europea que tuvo el objetivo de administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea. En 1960, el Plan Marshall había cumplido su cometido y los países miembros acordaron invitar a Estados Unidos y Canadá en la creación de una organización que coordinara las políticas entre los países occidentales. La nueva organización recibió en nombre de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos y su sede se encuentra en.

“El órgano de gobierno de la O.C.D.E. es el Consejo y alrededor de 200 Comités y Grupos de trabajo. El realizar el trabajo por mandato del Consejo y los comités.

El Consejo está constituido por representantes permanentes (usualmente embajadores) de cada país miembro. El Consejo determina el programa de trabajo y el presupuesto de la Organización, aprueba las decisiones (que son legalmente vinculantes) y las recomendaciones (que son expresiones de voluntad política) y realiza el seguimiento diario de la Organización. El Secretario General de la O.C.D.E. preside el Consejo.

Los comités y grupos de trabajo ejercen sus actividades bajo la dirección del Consejo y están constituidos por representantes de los países miembros, generalmente provenientes de los departamentos gubernamentales de las áreas de trabajo designadas por el comité. Por ejemplo, el Comité de Medio Ambiente o el Comité de Educación, podrían tener delegados representantes de los Ministerios o Secretarías del Medio Ambiente o de Educación de los países miembros, (SEMARNAP o SEP para México). Los comités analizan el desarrollo y proponen iniciativas políticas en sus áreas de especialidad. Algunos comités conducen estudios de políticas. Otros tratan problemas específicos comunes a los países miembros. Los comités trabajan también en la elaboración de estándares sobre los reportes de información y de lineamientos para uso de los sectores público y privado, hacen recomendaciones para las decisiones del Consejo y promueven la armonización de políticas de los países miembros en ciertas áreas.

El trabajo del Consejo y de los Comités está apoyado por más de 2,000 miembros, el Secretariado reúne información estadística y política de los gobiernos de los países miembros y la procesa para su comparación, realiza análisis y formula prospectivas, efectúa estudios de políticas, organiza reuniones, provee servicios de traducción, prepara directorios y otros materiales de referencia, da seguimiento a los acuerdos alcanzados entre los países miembros y publica la mayor parte de esta información.

El trabajo de la O.C.D.E. está financiado por los gobiernos de los países miembros. Las contribuciones nacionales al presupuesto anual están determinadas por el tamaño de la economía de cada país miembro".⁴⁹

Organismos asociados

Algunas agencias u organismos con estatutos propios se encuentran asociados a la O.C.D.E.. Estos incluyen:

- La Agencia Internacional de Energía (IEA)
- La conferencia Europea de Ministros de Transporte (ECMT)
- Centro de Desarrollo de la O.C.D.E.
- Club del Sahel

Asiste a los países de Europa Central y del Este y la ex Unión Soviética en su paso hacia economías de mercado.

La O.C.D.E. es el mayor productor mundial de publicaciones en economía y asuntos sociales con más de 500 títulos por año, más documentos de trabajo y otros productos.

2.7.1 ANTECEDENTES Y FUNCIONES.

Nace en el año de 1948 a través del convenio de Cooperación Económica Europea, siendo signatarios del mismo acuerdo Los Gobiernos de La República Federal Alemana, de la República de Austria, del Reino de Bélgica, del Reino de Dinamarca, de España, de la República Italiana, del Gran Ducado de Luxemburgo, del Reino de Noruega, del Reino de los Países Bajos, de la República Portuguesa, del Reino de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, del Reino de Suecia, de la Confederación Helvética, de la República de Turquía.

Posteriormente en 1960, el 14 de diciembre, los países firmantes, convinieron en revisar el convenio original para así incluir al gobierno de Canadá y de los Estados Unidos de América, para así substituirlo por la Convención relativa a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico O.C.D.E.

Las funciones preponderantes de dicha organización consisten en el desarrollo de los siguientes puntos que forman el objeto para el que se pretendió su creación.

- 1) Procurar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y

⁴⁹ "<http://rtn.net.mx/O.C.D.E./esctruc.htm1>".internet.4 de enero de 1999.

un incremento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuir al desarrollo de la economía mundial;

2) Contribuir a una sana expansión económica de los países miembros y en los que no lo son, en vías de desarrollo económico; y

3) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

Compromisos de los países miembros:

- Promover la utilización eficiente de sus recursos económicos;
- En el terreno científico y técnico, promover el desarrollo de sus recursos, fomentar la investigación y favorecer la formación profesional;
- Perseguir políticas diseñadas para lograr el crecimiento económico y la estabilidad financiera interna y externa y para evitar que aparezcan situaciones que pudieran poner en peligro su economía o la de otros países;
- Continuar los esfuerzos por reducir o suprimir los obstáculos a los intercambios de bienes y de servicios y a los pagos corrientes y mantener y extender la liberalización de los movimientos de capital.
- **Documentos básicos**
- Convención relativa a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, 14 de diciembre de 1960. Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, Paris, 14th. December 1960. Publicada en el Diario Oficial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos el 5 de julio de 1994.

CAPITULO TERCERO.

ANÁLISIS AL MODELO O.C.D.E. DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

3.1 ANTECEDENTES DEL MODELO O.C.D.E. DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Los antecedentes que preceden la formación del tratado modelo de la O.C.D.E. en materia de doble tributación se remontan a la Europa de Principios de siglo, en donde se comenzó a vislumbrar sobre la problemática que acarrea el fenómeno de la doble imposición internacional, antecedentes que se citan según el estudio dictado por el Maestro Ernesto Flores Zavala⁵⁰ el primer antecedente lo tenemos en el año de 1922, en que el Comité Financiero, de La Sociedad de Naciones, encomienda el estudio del problema a un selecto grupo de especialistas de siete países, mismos que presentaron el informe de conclusión el 7 de febrero de 1925.

En ese informe se aprueban las conclusiones 1ª y 2ª del Congreso de Londres de la Cámara Internacional de Comercio y de las de los expertos Economistas. Reconocen que dada la diversidad de legislaciones no puede proponerse un solo método para solucionar el problema y llegaron a los acuerdos siguientes:

- I. La mayor parte de las convenciones han seguido el sistema de la atribución del derecho de gravar al país de origen de la renta.
- II. Un estudio de las disposiciones más recientes revela que los gobiernos están dominados por el deseo de gravar a los extranjeros.
- III. Hay una corriente creciente para fundar los impuestos personales en noción del domicilio.
- IV. No creen que exista un sistema único aplicable a todas las formas de imposición.
- V. Reiteran la distinción entre impuestos reales o cedulares e impuestos generales o personales y que para los primeros debe aplicarse el principio del origen de la renta, y para los segundos el del domicilio; además, propusieron el funcionamiento de un comité ampliando del que formaron parte los delegados argentino, alemán, japonés, polaco y venezolano; este comité celebró tres sesiones del 17 al 22 de mayo de 1926, del 5 al 12 de febrero de 1927 y 5 al 12 de abril de ese mismo año, de esa reunión formuló los siguientes proyectos de convenciones: el primero se refiere a los impuestos

⁵⁰ FLORES ZAVALA. *Ob cit.* p.345.

sobre la renta y sobre la fortuna; el segundo a los derechos de sucesión, el tercero a la ayuda administrativa en materia de impuestos y el cuarto a la ayuda judicial en materia de recobro de impuestos. Estos proyectos de convenciones figuran en un informe de abril de 1927.

En 1931 el Comité formuló la regla de los productos de las patentes y derechos de autor se gravarían en el estado del domicilio fiscal de sus beneficiarios, a menos que tales patentes o derechos hubiesen sido adquiridos a título oneroso o representasen una renta industrial o comercial, caso en el cual deberían someterse al mismo régimen que esta última clase de rentas.

En 1936 el Comité fiscal adopta disposiciones relativas a la repartición de gravámenes sobre el capital diciéndose que: si una empresa tiene su domicilio en un Estado, el otro sólo podrá gravar la formula situada o el capital empleado en su territorio, atribuciones a un establecimiento estable.

En la ciudad de México, se celebró del 3 al 15 de junio de 1940, una reunión de los miembros titulares y corresponsales del Comité Fiscal, que constituyeron la primera Conferencia Regional Tributaria. En ella se estudio un informe provisional elaborado por el Subcomité del Comité Fiscal que reunió en la Haya del 12 al 16 de abril de 1940, que proponía una reforma al proyecto del Convenio Formulado por la reunión general de peritos Gubernamentales de 1928. Llegándose a la conclusión de que ambos contenían bases aceptables para la negociación de convenios bilaterales, formulando el Comité Regional sus conclusiones basándose en dichos estudios.

Del 19 al 29 de junio de 1943, se celebró también en la Ciudad de México, la segunda Conferencia Regional del Comité Fiscal. Se establecieron cuatro secciones: 1ª Prevención de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta. 2ª Prevención de la doble tributación en materia de derechos de sucesión. 3ª Cooperación administrativa para la determinación y el cobro de los impuestos directos, y 4ª Problemas fiscales generales.

La Tercera Conferencia de La Federación Interamericana De Abogados, celebrada en México el 31 de julio al 7 de agosto de 1944, aprobó las siguientes recomendaciones:

1ª que, por medio de reglamentos interiores o a través de convenios internacionales, los gobiernos de los países del continente occidental cooperen en la adopción de medios para tratar equitativamente a los

contribuyentes, de acuerdo con las recomendaciones formuladas por el comité fiscal de la liga de las Naciones, en la Segunda conferencia regional celebrada en julio de 1943 en México.

2ª Que en todos los países del hemisferio occidental se establezcan sistemas de tributación, que en los casos de contribuyentes residentes, pueden consistir en impuestos progresivos basados en su capacidad de pago y en caso de contribuyentes no residentes, en una cuota o cuotas fijas a la fuente de origen del ingreso.

3ª Que en todos los países del hemisferio occidental se establezcan Tribunales Fiscales Autónomos.

En las primeras jornadas de Derecho Tributario Latinoamericano, celebradas del 15 al 20 de octubre de 1956, en la Ciudad de Montevideo, Uruguay, se estudio el problema de la doble imposición internacional y se llevo a las siguientes conclusiones:

"Considerando, que el principio de la fuente como atributivo de exclusiva potestad fiscal se fundamenta en una adecuada distribución de Poderes en el orden internacional, permitiendo a cada Estado desarrollar su propia política tributaria en armonía y con respecto de los derechos de los demás Estados, afirmando en el caso que le es propio al principio mas basto de la igualdad jurídica de las naciones."

Por último antecedente al modelo de la O.C.D.E., tenemos el modelo de la Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.), del que la última actualización se dio en el 15 de octubre de 1980, sin embargo, el modelo de la O.N.U. ha sido reducido en su ámbito de aplicación, puesto que actualmente constituye una fuente de antecedentes cuya experiencia ha sido recogida por el Modelo de la O.C.D.E, mismo que fue modificado el 1º de septiembre de 1992 y en el cual prevé lo relativo a los impuestos sobre ingresos y sobre capital

La practica internacional refleja que la mayoría de los países que han decidido someter su potestad tributaria a los efectos de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, han adoptado el modelo de la O.C.D.E.

Una notable excepción lo es el Modelo de los Estados Unidos de América del Tratado de Impuestos Sobre Ingresos, del 16 de junio de 1981, el cual recoge los principios sostenidos en los modelos más importantes, que son el de la O.N.U. y el de la O.C.D.E., adicionado los principios que

regirán las cláusulas de acuerdo con la política fiscal de ese país.

3.2 SÍNTESIS DEL CLAUSULADO DEL MODELO O.C.D.E. DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En el presente punto se realizara una síntesis de las cláusulas más importantes del modelo del convenio de impuestos sobre ingresos y sobre capital de la O.C.D.E., para así poder comprender con mayor precisión sus alcances, tomando como base por ser motivo de este estudio el clausulado del acuerdo México-Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta.

Los artículos que a continuación presentan solo son con la cita de los preceptos del tratado internacional de mayor relevancia a criterio del sustentante, por ser clave en el desarrollo del tema.

"ARTÍCULO PRIMERO

AMBITO GENERAL

- 1. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.**
- 2. El Convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:**
 - a) por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes; o**
 - b) por cualquier otro acuerdo entre los Estados Contratantes.**
- 3 No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el Artículo 4 (Residencia)) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término "ciudadano" incluye a todo aquél que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un periodo de 10 años posteriores a la pérdida de tal calidad.**

4 Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

a) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), de conformidad con los párrafos 1 b) y 3 del Artículo 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos), de conformidad con los Artículos 22 (Organizaciones Exentas), 24 (Eliminación de la Doble Imposición), 25 (no discriminación), y 26 (Procedimiento Amistoso); y

b) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con los Artículos 20 (Funciones Públicas), 21 (Estudiantes), y 28 (Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares), a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes legales de este Estado.”⁵¹

En artículo transcrito se cito de esa manera por ser uno de los de mayor importancia dentro del Convenio bilateral por que este fija los alcances de dicho compromiso internacional en relación con los sujetos que se beneficiaran con el mismo así como las garantías de respeto a la legislación de cada Estado.

El párrafo primero dispone que el convenio se aplicara a los residentes de los Estados contratantes y en algunos casos a residentes de otros Estados.

El párrafo segundo establece que el tratado no puede aumentar la carga tributaria de los residentes de cualquiera de los países en comparación con los que tendrían bajo las disposiciones de la respectiva ley local o bajo cualquier otro acuerdo entre los dos Estados.

El párrafo tercero contiene la llamada cláusula de “ahorro”, que dispone que cada Estado puede aplicar impuestos de acuerdo con su ley local, independientemente del Convenio, a sus residentes, ciudadanos y ex ciudadanos cuya pérdida de la nacionalidad tenga como fin la eludir la aplicación de impuestos.

"ARTÍCULO SEGUNDO.

IMPUESTOS COMPRENDIDOS.

⁵¹ Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.” Diario Oficial de la Federación, 3 de febrero de 1994.

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes.

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica el presente Convenio son:

a) en México: el impuesto sobre la renta establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) en los Estados Unidos: los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas (excluido el impuesto sobre ganancias acumuladas, el impuesto sobre sociedades controladoras personales y las contribuciones a la seguridad social), y los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras y los impuestos especiales a las fundaciones privadas en la medida necesaria para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 4 del Artículo 22 (Organizaciones Exentas). Sin embargo, el Convenio se aplicará a los impuestos especiales sobre primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras sólo en la medida en que los riesgos cubiertos por tales primas no hayan sido reasegurados con una persona que no tenga derecho a la exención de dichos impuestos de conformidad con el presente o cualquier otro convenio aplicable a estos impuestos.

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales".⁵²

Este artículo identifica las contribuciones a los que se aplica el convenio y que esencialmente son los impuestos sobre las ganancias a excepción del impuesto sobre nominas. Ni impuestos sobre propiedades. En suma en el caso de México el presente convenio aplica al Impuesto Sobre La Renta.

⁵² Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta." Diario Oficial de la Federación, 3 de febrero de 1994.

ARTÍCULO CUARTO.

RESIDENTE.

Este artículo es de suma importancia por que establece las reglas para determinar si una persona es residente de un Estado Contratante para propósitos del convenio.

Se considera residente de un Estado Contratante a cualquier persona que en los términos de las disposiciones fiscales del Estado de que se trate, esté sujeta al pago de impuestos por razón de: su domicilio, su residencia o su lugar de negocios.

Es decir para efectos fiscales se aplican los principios tanto de residencia como de fuente del ingreso gravable.

El convenio no plantea dificultad alguna tratándose de un residente en un solo país.

Pero en el caso de conflicto de residencia entre ambos estados contratantes, el convenio fija criterios de prueba para fijar la residencia para el caso de individuos.

Para el caso de compañías con residencia en ambos Estados el tratado determina que se considerara que no serán residentes de ninguno de los dos países.

ARTÍCULO QUINTO.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Este artículo define el termino "establecimiento Permanente" que es muy relevante para diversos artículos del convenio. Es necesaria la existencia de un establecimiento permanente actual o anterior en un Estado Contratante, de acuerdo con el artículo 7 (beneficios empresariales), para que ese Estado grave las utilidades comerciales de un residente del otro Estado Contratante.

El párrafo primero, proporciona la definición básica del termino "establecimiento permanente": un sitio donde fijo de negocios a través del cual un residente de un Estado Contratante realiza actividades comerciales en el otro Estado Contratante.

El párrafo segundo, contiene una lista de los ejemplos que se deben considerar como establecimiento permanente.

El párrafo tercero agrega que se consideraran como establecimientos permanentes una instalación, una obra de construcción, un equipo de perforación o una embarcación usada para la explotación de recursos naturales también constituyen un establecimiento permanente, pero solo si duran más de seis meses.

El párrafo cuarto, contiene excepciones a la regla general del párrafo primero, es decir cita una serie de actividades que pueden efectuarse a través de un sitio fijo pero sin que constituya un establecimiento permanente.

En los párrafos quinto, sexto y séptimo de dicho artículo, se especifican cuando la actividad de agente dependiente de una empresa será considerada como establecimiento permanente de ésta, si tiene y habitualmente ejerce una autoridad para cerrar contratos a nombre de esa empresa, es decir si hace uso habitual de un poder de actos de administración o su equivalente.

El párrafo octavo, aclara que no se considerará que una compañía que es residente de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, cuando tan solo por que controle o sea controlada por una compañía que sea residente en el otro Estado Contratante, o que se realice negocios en ese otro Estado Contratante.

ARTÍCULO SEXTO

RENTAS INMOBILIARIAS

Se respeta el principio contenido en la legislación mexicana en el sentido de que los ingresos que obtenga un residente de un Estado Contratante por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en el otro Estado Contratante, serán objeto de la retención impositiva prevista en las relativas legislaciones nacionales. Sin embargo, se permite a los sujetos del Tratado que obtengan ingresos por este concepto, calcular el impuesto corriente sobre una base neta como si se tratara de un ingreso atribuible a un establecimiento permanente que tuvieran en el territorio del otro Estado Contratante.

ARTÍCULO SEPTIMO.

BENEFICIOS EMPRESARIALES.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la

empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

- a) este establecimiento permanente;
- b) ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dicha ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

4. No se atribuirá ningún beneficio empresarial a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. A efectos del presente Convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

6. Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.⁵³

⁵³ Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta." Diario Oficial de la Federación, 3 de febrero de 1994.

Este artículo proporciona las reglas para la determinación de impuestos, por parte de un Estado Contratante. La regla general se encuentra en el párrafo 1, en cuanto a que las utilidades comerciales de un residente de uno de los Estados Contratantes no pueden ser gravado por el otro Estado Contratante, a menos que el residente realice o haya realizado negocios en ese otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en el último Estado mencionado.

Cuando se cumple con esa condición, el Estado también puede gravar las utilidades comerciales atribuibles a los activos o a la actividad de ese establecimiento permanente.

ARTÍCULO OCTAVO

NAVEGACION MARITIMA AEREA

Este artículo contiene las reglas que rigen la determinación de impuestos sobre ingresos derivados de la operación de embarcaciones y aeronaves en tráfico internacional. Cuando tales ingresos son derivados por un residente de un Estado Contratante, sólo pueden ser gravados por ese Estado Contratante es el país en el que se originan los ingresos, debe exentar de impuestos a los ingresos, aun cuando sean atribuibles a un establecimiento permanente.

ARTÍCULO NOVENO

EMPRESAS ASOCIADAS.

Este artículo determina que cuando residentes de los Estados Contratantes que son personas relacionadas se involucran en operaciones que no son de una relación constante, lo Estados Contratantes pueden hacer los ajustes apropiados a los ingresos gravables y a la responsabilidad de pago de los impuestos con respecto a tales operaciones que cada una de ellas habría tenido si la operación entre ellas se hubiese hecho en condiciones de una relación constante.

ARTÍCULO DIEZ.

DIVIDENDOS.

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

2. Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;

b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Artículo, la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la prevista en el inciso b) del párrafo 2.

4. El término "dividendos" empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que para los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente aquí situado, o presta o ha prestado unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada y los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

6. Un Estado Contratante no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad que no sea residente de este otro Estado, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un

residente de este otro Estado o los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado.⁵⁴

En el caso de dividendos o utilidades distribuidas a sus accionistas o socios por toda clase de sociedades o empresas pagados a un residente en los Estados Unidos por una empresa residente en México, la retención que se efectúe en nuestro país no podrá exceder de los siguientes porcentajes:

1. Cinco por ciento (5%) del importe bruto del dividendo, únicamente cuando el receptor sea una sociedad que posea cuando menos el diez por ciento (10%) de las acciones con derecho a voto de la empresa pagadora.

2. Diez por ciento (10%) del dividendo bruto en los demás casos. Sin embargo, durante los primeros cinco años de la vigencia del Tratado, la tasa aplicable para estos casos en particular será del quince por ciento.

Estas tasas preferenciales no serán aplicables cuando el beneficiario efectivo de los dividendos tenga un establecimiento permanente o una base fija de negocios en el país de residencia del pagador, siempre que los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento o base fija

"Para una mejor comprensión de este acuerdo internacional, debe señalarse que la tasa general de retención en los Estados Unidos de América por concepto de dividendos es del treinta por ciento (30%). En tanto que en México en algunos casos no procede retención impositiva alguna cuando los dividendos provienen de utilidades que ya pagaron el impuesto sobre la renta en las sociedades que los generaron, y en los demás casos se aplica una tasa general de retención del treinta y cuatro por ciento (34%)."⁵⁵

ARTÍCULO ONCE

INTERESES

"1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los intereses es

⁵⁴Ibid.

⁵⁵ ARRIJOA VIZCAINO, *Ob.cit.* p.293.

residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 4.9 por ciento del importe bruto de los intereses provenientes de:

(i) préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bandos de inversión y de ahorro, e instituciones de seguros;

(ii) bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido;

b) 10 por ciento del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo no es una persona de las mencionadas en el inciso a) y los intereses son:

(i) pagados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro;

(ii) pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito; y

c) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos.

A los efectos del presente párrafo, los intereses pagados por concepto de préstamos respaldados ("back to back") serán sometidos a imposición de conformidad con el Derecho interno del Estado del que provengan los intereses.

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Artículo:

a) la tasa del 10 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso a) del párrafo 2; y

b) la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso b) del párrafo 2.

4. No obstante las disposiciones de los párrafos 2 y 3, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses cuando:

a) el beneficiario efectivo sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en el inciso a);

c) el beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios al amparo de uno o más planes establecidos para otorgar pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios a los empleados y siempre que su renta esté generalmente exenta de impuesto en este Estado Contratante;

d) los intereses procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o

asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el "Export-Import Bank" o el "Overseas Private Investment Corporation"; o

e) los intereses proceden de los Estados Unidos y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C. o Nacional Financiera, S.N.C.

5. El término "intereses", empleado en el presente Convenio, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

6. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3, no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta o ha prestado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, y los intereses son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

7. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija y soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde están situados el establecimiento permanente o la base fija.

8. Cuando existan relaciones especiales entre quien paga los intereses y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de los intereses pagados, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso del pago podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.⁵⁶

⁵⁶ *Ibidem.*

Los pagos de intereses que se efectúen a un residente de otro Estado, que sea el beneficiario efectivo de los mismos, estarán sujetos a retención impositiva en el Estado de procedencia, conforme a las siguientes reglas:

1. El 4.9% del monto total de los intereses devengados, cuando éstos deriven de préstamos otorgados por bancos y compañías aseguradoras, o cuando deriven de bonos y valores que estén registrados y que se negocien en un mercado de valores reconocido (bolsas de valores). Durante los primeros cinco años de la vigencia del Tratado, la tasa aplicable, sin embargo, será del 10%.
2. El 10% si los intereses son pagados por bancos, o si derivan de créditos para financiar la adquisición de maquinaria y equipo, cualquiera que sea el pagador. Durante los primeros cinco años de vigencia del Tratado, la tasa aplicable será del 15%.
3. El 15% para cualquier otro tipo de intereses, en cualquier período de vigencia del Tratado.

No obstante lo anterior, se libera de la obligación de efectuar retención impositiva en el país en el que se encuentra la fuente de pago, a los intereses pagados en los siguientes casos:

- a) Cuando el perceptor o el pagador sea un Estado Contratante, alguna de sus subdivisiones políticas o una autoridad local;
- b) Cuando el perceptor sea un fideicomiso, empresa u organización constituida para administrar fondos de pensiones o planes de retiro, que esté exenta de impuestos conforme a la legislación de su país de origen; y
- c) Cuando el pago de intereses se origine en los Estados Unidos de América o en México y derive de préstamos cuyo plazo sea igual o superior a tres años, otorgados, garantizados o asegurados por el Banco Nacional de Comercio Exterior o por Nacional Financiera o por el Eximbank o por el Overseas Private Investment Corporation, respectivamente.

ARTÍCULO ONCE - A

IMPOSICIÓN SOBRE SUCURSALES

La legislación fiscal norteamericana establece un impuesto a sucursales de empresas matrices, consistente en una retención sobre las utilidades distribuidas

a extranjeros por parte de sus establecimientos ubicados en territorio de los Estados Unidos de América, asimilando dichas utilidades a dividendos.

A través del Tratado, se establece una disminución en la tasa de retención en los siguientes términos:

a) Cinco por ciento (5%) sobre las cantidades que, en los términos de la legislación norteamericana o del propio Tratado, sea asimilables a dividendos;

b) Diez por ciento (10%) sobre el excedente del interés que se haya deducido de la base gravable de la sociedad residente en México, atribuible al establecimiento permanente en Estados Unidos. Excedente que se computa sobre el total del interés pagado por dicho establecimiento.

ARTÍCULO DOCE

REGALÍAS

Las regalías pagadas a un residente del otro Estado Contratante estarán sujetas a imposición en el Estado del cual proceden, sin que la retención pueda exceder del 10% del importe bruto de las regalías, cuando el perceptor sea el beneficiario el efectivo de las mismas.

Debe señalarse que en los términos del Tratado los pagos que se efectúen por el arrendamiento de un equipo industrial, comercial o científico se considerarán regalías, y en consecuencia, estarán sujetos a la retención impositiva que se indica en el párrafo inmediato anterior.

Es conveniente destacar que este acuerdo internacional representa una reducción importante para gravar ingresos por regalías hasta una cifra tope de 10% toda vez que en las respectivas legislaciones nacionales las tasas de retención por este concepto fluctúan entre el 15% y el 34% de los ingresos, brutos.

Si consideramos que los pagos por regalías generalmente corresponden a operaciones de transferencia de tecnología y de transmisión de secretos industriales, así como de deudas de propiedad industrial e intelectual como: patentes, marcas, nombres comerciales y derechos de autor, se advertirá el impacto favorable que a mediano plazo, por lo menos, esta medida tendrá en el indispensable desarrollo tecnológico de nuestro país, el cual en años recientes se vio frenada por una combinación de leyes reguladoras (como la ya abrogada Ley para el Control y el Registro de la Transferencia de Tecnología y el uso y Explotación de Patentes y marcas y su Reglamento) y de tasas impositivas bastante elevadas y poco propicias al fomento del desarrollo tecnológico.

ARTÍCULO TRECE.

GANANCIAS DE CAPITAL

Se establece que las ganancias derivadas de la venta de bienes inmuebles que obtenga un residente de uno de los Estados Contratantes por inmuebles ubicados en el otro Estado, podrán ser objeto de retención en el país en el que se ubique la fuente del ingreso, conforme a las tasas vigentes en ese momento en la respectiva legislación nacional.

Para dichos efectos, se consideran también como bienes inmuebles, las partes sociales o cualquier tipo de participación en un fideicomiso o sucesión por causa de muerte cuyos activos estén integrados por bienes inmuebles.

Asimismo, quedan gravadas dentro de este concepto las ganancias que se obtengan como resultado de la venta de acciones de empresas residentes en el otro Estado Contratante, cuyo activo total consista o haya consistido, en valor, por lo menos en un 50% en bienes inmuebles.

ARTÍCULO CATORCE

TRABAJOS INDEPENDIENTES

Se elimina la retención existente en las legislaciones nacionales, sobre los ingresos percibidos por una persona física por la prestación de servicios independientes llevada a cabo en el otro Estado, siempre y cuando el prestador no tenga una base fija de negocios en ese otro Estado, o bien, si permanece en este último por lo menos 183 días en cualquier periodo de 12 meses.

ARTÍCULO QUINCE

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

En el caso de los servicios personales dependientes (asalariados) también se elimina la retención sobre los ingresos derivados de servicios prestados; en el otro Estado, siempre que el prestador de los mismos permanezca en ese Estado durante un plazo inferior a 183 días en un periodo de 12 meses que su remuneración sea pagada por un no residente en dicho Estado; y que la misma no sea cubierta por una base fija o establecimiento permanente del pagador en el mismo Estado.

ARTÍCULO DIECISIETE.

LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

"Se establecen reglas que limitan la aplicación de los beneficios del Tratado, las que básicamente se enfocan a que residentes de países distintos de los contratantes, obtengan ventajas mediante la ubicación de sociedades o fideicomisos en alguno de los dos países".⁵⁷

ARTÍCULO VEINTICUATRO.

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 sobre 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 grave a 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 un Estado Contratante que pueden someterse a imposición en el otro Estado

⁵⁷ CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CIA, S.C., "Tópicos Fiscales", num. 2, Año XIII, 3 de enero de 1994, citatum pos Arrijoa Vizcalno Qb cit p. 296.

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 en 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 pagado 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).⁵⁸

Este es sin duda el artículo de mayor énfasis que se le encuentra en el cuerpo del acuerdo en estudio, toda vez que fija las bases para evitar la doble imposición, para mejor comprender sus alcances resulta conveniente presentar el comentario emitido por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, en consideración con sus 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 al 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

⁵⁸ Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta." Diario Oficial de la Federación, 3 de febrero de 1994.

como dividendos a su compañía matriz. El crédito está sujeto a las limitaciones de las leyes locales, como la sección 904 del Código de Ingresos Internos, 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 únicamente en el grado en que se aplique sobre ganancias y utilidades no gravadas previamente, calculadas de acuerdo con las leyes contables fiscales de los Estados Unidos de América. El impuesto sobre utilidades distribuidas es aplicado por México para asegurar que todo el impuesto a los accionistas sobre utilidades distribuidas como dividendos.

En ningún caso, cuando se decreta 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 propósito de los Estados Unidos de América, que sólo permiten créditos para los impuestos extranjeros que alcancen el ingreso neto. Dado que el impuesto de utilidades se aplica a la corporación, no al accionista, es acreditable como impuesto "indirecto" o "considerando como pagado", de acuerdo con los principios de la sección 902 del Código. La suma del impuesto sobre utilidades distribuidas considera pagada y acreditada de acuerdo con ese artículo será considerada como dividendo para propósitos de la "totalización" de la sección 78 del Código.

El párrafo 2 dispone que 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 sus 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 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 anti abuso 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 de los Estados Unidos de América 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 4 del artículo 13 (ganancias de Capital) reubica las ganancias de capital de origen local como 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 EUA. En tales casos, los Estados Unidos de América tiene 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 Estados Unidos de América aceptan que México al aplicar su impuesto con base en la residencia, requiere acreditar solamente el impuesto EUA que se habría aplicado a los ingresos originados en los EUA de un residente de México que no es ciudadano de los EUA. Los Estados Unidos de América aceptan acreditar el impuesto de México (el neto de ese crédito) contra su impuesto residual aplicando sobre la base de la ciudadanía y reubicar suficiente ingreso originado en los EUA como ingreso originado en México, para evitar la doble aplicación de impuestos sobre ese ingreso⁵⁹...”

ARTÍCULO VEINTICINCO.-

No-DISCRIMINACIÓN

Este artículo asegura la aplicación de impuestos sin discriminación para personas en condiciones similares.

El párrafo uno dispone que un ciudadano de un Estado Contratante no puede estar sujeto a imposición tributaria o requisitos relacionados en el otro Estado que sean distintos de o más gravosos que los impuestos y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias.

El párrafo dos del artículo dispone que un establecimiento permanente en un Estado Contratante de un residente del otro Estado Contratante no puede ser gravado menos favorablemente en el primer Estado mencionado que una empresa del primer Estado mencionado que realice las mismas actividades.

El párrafo Tres especifica que ninguna disposición del artículo evitara que ninguno de los Estados Contratantes imponga los impuestos de sucursal descritos en el artículo 11-A (impuestos de sucursal). Ni el artículo impedirá que

⁵⁹ “Technical Explanation Of U.S México Income Tax Treaty, Signed September 18, 1993 An The Protocol Amending The Treaty, Signed On September 18, 1993.” TREASURY DEPARTMENT OF THE UNITED STATES OF AMERICA. Citatum pos, Bettinger Barrios Herbert, Estudio Practico Sobre Los Convenios Impositivos Para Evitar La Doble Tributación. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., MEXICO 1998, p.334

México niegue una deducción por gastos supuestos relacionados con ingresos derivados de propiedades inmobiliarias de una persona residente de los Estados Unidos de América que elija deducir los gastos reales al calcular sobre tales ingresos, según se dispone en el párrafo cinco del artículo seis (ingresos derivados de propiedades inmobiliarias).

El párrafo cuatro prohíbe la discriminación en el otorgamiento de deducciones. Se ofrece una excepción a esta regla en casos el que el pago es excesivo, según se describe en el párrafo uno del artículo nueve (empresas asociadas), el párrafo 8 del artículo 11 (interés) o el párrafo cinco del artículo 12 (regalías).

El párrafo cinco requiere que un Estado Contratante no imponga otros impuestos o impuestos más gravosos o requisitos relacionados sobre una compañía que sea residente en este Estado, pero es total o parcialmente poseída o controlada directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado Contratante, en comparación con los impuestos o requisitos relacionados que impone a compañías similares residentes del primer Estado mencionado o de un tercer Estado.

ARTÍCULO VEINTISEIS

PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o nacional.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio, siempre que la autoridad competente del otro Estado Contratante haya sido notificada del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un periodo más largo cuando lo permita el Derecho interno de este otro Estado.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse en lo relativo a casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores.

5. Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas.⁶⁰

Este artículo establece un procedimiento particular que es optativo para el contribuyente que se vea perjudicado por la falta de aplicación de este Tratado en perjuicio del contribuyente, mismo que será resuelto con la participación de ambos Estados a través de sus autoridades competentes para así resolver sobre las disputas que se susciten por la interpretación y aplicación del presente Tratado

El párrafo primero determina que cuando una persona considere que la imposición de gravámenes por parte de uno o ambos Estados Contratantes se den en contravención a lo dispuesto en el mismo tratado puede presentar ante la autoridad del Estado de su residencia

De hecho el establecimiento de dicho medio de defensa puede ser una alternativa para el particular el que deberá optar por el seguimiento de una u otra vía, toda vez que si bien el tratado no establece que causas puedan impedir su procedencia para el caso de la legislación nacional, debe el particular definir cual vía procesal le es conveniente para manifestar su inconformidad toda vez

⁶⁰ Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta." Diario Oficial de la Federación, 3 de febrero de 1994.

que como lo establece el artículo 202 del Código Fiscal de la Federación en la fracción XV, misma que establece:

"ARTÍCULO 202.- Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal De la Federación en los casos, por las causales y los actos siguientes:

XV.- Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inicio con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después la conclusión de un juicio ante el Tribunal Fiscal De la Federación."⁶¹

Por lo tanto es importante recordar que es potestativo para el particular acudir primero ante el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación el que es competente para conocer de la impugnación que se haga al acto que se emita en contravención con lo dispuesto por el tratado internacional, pudiendo adicionalmente impugnar a través de los medios que plantea dicho artículo, que es el de la amistosa composición.

Es necesario no perder de vista que es potestativo para la autoridad del Estado en que es residente el contribuyente, determinar sobre la reclamación formulada por el particular es fundada o no.

Para el caso en que se considere como fundada la reclamación, el Estado receptor de la misma deberá buscar una solución con la autoridad del otro Estado contratante mismo que deberá de ser planteado en el término que no será mayor de cuatro años y medio siguientes a partir de la fecha de vencimiento o de la fecha de solicitud de devolución en el otro Estado, lo que ocurra más tarde. Se introdujo este límite de tiempo para adaptarse al límite de caducidad que tiene las autoridades hacendarías nacionales para hacer uso de sus facultades de comprobación. El periodo de resolución no podrá ser superior a diez años.

Para la resolución de las dificultades o dudas que surjan en cuanto a la aplicación del presente Tratado las autoridades podrán establecer un procedimiento amistoso.

Por último para el caso en que las autoridades no puedan llegar a un acuerdo si las mismas y los contribuyentes involucrados así lo desean, podrán someterse a un procedimiento de arbitraje, cuya decisión será obligatoria para ambos Estados

⁶¹ Código Fiscal de la Federación. Artículo 202, fracción XV. Vigente en el año de 1998.

en lo referente a dicho caso. Esta ultima parte del artículo en comento resulta ser oscura y da pie por tanto a la dificultad para que esta se realice toda vez que no se regula la forma en que se debe integrar la junta de arbitraje ni cuantas personas la integraran así como si está será provisional o permanente y por último la injerencia de las autoridades locales para que estas designen miembros que la integren.

ARTÍCULO TREINTA

TERMINACION

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio en cualquier momento después de transcurridos cinco años de la fecha en la que el Convenio entre en vigor, siempre que la denuncia sea notificada cuando menos con seis meses de anticipación, por la vía diplomática. En tal caso, el Convenio dejará de surtir sus efectos:

a) respecto de los impuestos exigidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías), por las cantidades pagadas o exigibles a partir del primer día del segundo mes siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses mencionado.

b) respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses mencionado.⁶²

El punto 30 del protocolo se relaciona con la terminación unilateral del Convenio por parte de un Estado Contratante antes de la expiración del periodo mínimo de cinco años dispuesto en el párrafo uno del artículo 30.

⁶² Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta." Diario Oficial de la Federación, 3 de febrero de 1994.

3.3 CONCEPTOS DE FUENTE DE RIQUEZA, RESIDENCIA, COMO PRINCIPIOS DE LA SUJECCIÓN IMPOSITIVA.

RESIDENCIA.

Esta forma de sujeción impositiva, es de trascendental importancia ello en mérito a ser uno de los criterios más comunes por parte de los sujetos activos en relación con la exigibilidad de las contribuciones.

Así mismo, la importancia que reviste dicho principio de sujeción tributaria, es derivado a que finalmente se adopto en las convenciones internacionales para evitar la doble imposición, toda vez que si bien el recurrente uso que los diferentes entes de derecho internacional han hecho uso de el mismo, por eso fue el que finalmente se decidió ocupar como base principal de la normatividad fiscal internacional.

Es decir, la dificultad que mayormente se presento dentro de la negociación de las Tratados Internacionales par evitar la Doble Imposición, se encontraban generalmente detenidas por la discusión sobre el principio que regiría la sujeción impositiva entre los Estados Contratantes.

Este problema desemboca con cruciales marcas en las diferencias que existen entre Estados Contratantes, cuando estos son de diferentes niveles de desarrollo económico.

Por una parte resulta de extremo atractivo para unos Estados como lo son las naciones del primer mundo, en las que sus residentes han logrado acumular grandes cantidades de capital en ocasiones excedentes que buscan la colocación del mismo en diferentes naciones que resulten ser atractivas por sus altos rendimiento, tal es el caso de nuestro país en el que por su ubicación geográfica así como por sus condiciones políticas y sociales, en donde resulta ser alta la demanda de fuentes de trabajo a cambio de bajas prestaciones, por lo tanto resulta ser en demasía atractivo para los ciudadanos extranjeros donde ven posibilidades de multiplicar sus ganancias con bajos sacrificios, beneficiando de esa manera a su Estado por acarrear beneficios sustanciales como lo son la consolidación en el mercado de sus productos y aseguramiento de la dependencia de la nación inferior a sus Políticas Económicas así como en ocasiones las sociales.

FUENTE DE GENERACIÓN DE RIQUEZA

Este es un concepto de gran importancia que en forma alterna aborda la legislación mexicana, como un principio de sujeción impositiva.

Existe un problema al momento de intentar definir este principio, ya que en la legislación fiscal, no se encuentra un concepto claro de que defina la fuente de riqueza, por lo tanto para poder precisar los alcances y características propias de este principio se tiene que acudir a las definiciones propuestas por la doctrina, por lo tanto en este inciso abordaremos la definición señalada en el punto 1.4.2 de este trabajo en el que se adopta la definición propuesta por el Jurista Adolfo Arrijo Vizcaino,⁶³ el que propone en la misma lo siguiente:

“Por fuente de riqueza debemos entender el lugar donde se producen los hechos generadores de los tributos, es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables”.

De acuerdo con la definición que precede, ahora se puede elaborar una opinión sobre la conveniencia de este principio de sujeción, que es de trascendental importancia, para nuestro país por que estos son los ingresos más generosos obtenidos a través de la vía tributaria por concepto de impuesto sobre la renta, es decir, el fisco nacional tradicionalmente ha obtenido la gran parte de su recaudación a través de las contribuciones de los inversionistas extranjeros.

Por lo tanto es de trascendental importancia este principio para las naciones en desarrollo, toda vez que la planta productiva originaria de capitales extranjeros son los que están aportando los recursos más significativos tanto en el ramo industrial como en el financiero, sin olvidar la industria de servicios. Sin embargo, este tipo de inversiones en su mayor parte son de carácter especulativo, o sea los llamados capitales de portafolios que a pesar de ser libres de gravamen, resultan ser necesarios porque estos refuerzan a inversiones extranjeras residentes en el país que finalmente derraman la principal riqueza.

Por lo tanto, renunciar a gravar también los mencionados hechos generadores resultaría mutilar una de las más importantes fuentes de obtención de recursos tributarios de las arcas nacionales.

⁶³ Arrijo Vizcaino, *ob cit.* p.181.

3.4 CONFRONTACIÓN DEL MODELO O.C.D.E. DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, FRENTE AL ACUERDO ESTADOS UNIDOS MEXICANOS – ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

El propósito de este apartado es realizar una confrontación de las cláusulas más importantes a criterio personal, del modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, frente al tratado internacional que se cuestiona en el presente trabajo, con el propósito de mostrar las modificaciones que se dieron a las bases originales propuestas por la O.C.D.E. y que fueron sufridas en las negociaciones entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno Mexicano, para de esta manera poder dilucidar la posible influencia del Gobierno Norteamericano, para la contratación en diferentes condiciones a las propuestas por los especialistas internacionales.

Acuerdo México- Estados Unidos.

ARTÍCULO 1

AMBITO GENERAL

1. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.
2. El Convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:
 - a) por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes; o
 - b) por cualquier otro acuerdo entre los Estados Contratantes.
3. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el Artículo 4 (Residencia)) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término "ciudadano" incluye a todo aquél que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un periodo de 10 años posteriores a la pérdida de tal calidad.
4. Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:
 - a) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), de conformidad con los párrafos 1 b) y 3 del Artículo 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos), de conformidad con los Artículos 22 (Organizaciones Exentas), 24 (Eliminación de la Doble Imposición), 25 (no discriminación), y 26 (Procedimiento Amistoso); y
 - b) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con los Artículos

Modelo O.C.D.E.

ARTÍCULO 1

AMBITO GENERAL

1. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes

20 (Funciones Públicas), 21 (Estudiantes), y 28 (Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares), a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes legales de este Estado.

La primera gran diferencia salta con facilidad comparando el texto de los dos artículos que se confrontan, ello con relación a la diferencia sustancial que existe en la extensión del texto lo que se debe a la condición impuesta por los Estados Unidos, relacionada con la facultad que este país se reserva para continuar con el principio de sujeción personal, relativo a la facultad descrita en el párrafo 3 por la que se reserva la Nación Americana la facultad de continuar gravando a sus ciudadanos, situación que a la postre ocasionara conflictos en la interpretación del tratado, esto a consideración de las circunstancias de aplicación del mismo lo que puede constituir una trampa que en realidad continúe con los vicios de la doble imposición, aunado al hecho del trato desigual que el mismo genera de los contribuyentes americanos, ello por las diferenciaciones que este hace con relación la calidad de ciudadano con residente, no hay que perder de vista que en el vecino país la calidad de residente se adquiere tan solo transcurriendo 31 días, después de haberse internado en aquel país, o 183 días reunidos en periodos computados en un periodo de cinco años.

Aparentemente esta situación puede difícilmente resultar algo sin consecuencias para la Nación Mexicana, sin embargo la disparidad entre las legislaciones de ambas naciones da una situación de iniquidad y consecuencia de ello diferencias que pueden acarrear mayores perjuicios.

Para soportar lo anterior no debemos de olvidar lo dispuesto en el primer párrafo del artículo primero, el cual delimita la esfera de aplicación de este Tratado a los residentes de cualquiera de los países residentes, por ello si un ciudadano extranjero de cualquier nación ajena al tratado, tiene intenciones de invertir en las dos naciones involucradas, por razones obvias de planeación decidirá su ubicación en los Estados Unidos, ello por ser el país donde más rápidamente obtendrá la calidad de residente y así podrá verse beneficiado por las condiciones del Tratado.

En realidad esta cláusula coloca en una mayor desventaja a nuestro país para con el país vecino, por que con la suscripción de dicho tratado, asegura más las posibilidades de que los inversionistas extranjeros que buscan un establecimiento permanente, en cualquiera de las dos naciones, opten por cuestiones fiscales establecerse en territorio norteamericano.

Acuerdo México – Estados Unidos

ARTÍCULO 10

DIVIDENDOS

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

2. Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;

b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Artículo, la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la prevista en el inciso b) del párrafo 2.

4. El término "dividendos" empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que para los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente aquí situado, o presta o ha prestado unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada y los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

6. Un Estado Contratante no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad que no sea residente de este otro Estado, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado.

Este artículo resulta de lo más desfavorable para la nación en que se establezcan los capitales en inversión directa provenientes del otro Estado Contratante, ya que "como sucede formalmente se establecen en el territorio del país receptor industrias o comercios, también es cierto que la casa matriz, residente en el extranjero es la que generalmente, percibe los correspondientes

Modelo O.C.D.E.

ARTÍCULO 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad 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 se 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:

Este párrafo no afectara 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 participen en 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 aplican 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 estos casos se aplican 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 dividendos pagados por la compañía, excepto en lo relativo a que esos 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 sujetara las utilidades no distribuidas, incluso si los dividendos pagados o 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.

dividendos o utilidades.”⁶⁴

Aunado a la situación anterior el modelo propuesto por la O.C.D.E., al otorgar el derecho a la nación de donde provienen los dividendos, para que este Estado los grave, en un porcentaje que como lo señala el párrafo segundo inciso a) faculta al Estado Contratante de origen para que grave en un porcentaje no mayor del 5% a el propietario beneficiario siempre y cuando fuese una compañía que posea directamente el 25% de las acciones con derecho a voto, aquí es donde encontramos una importante diferenciación con el modelo propuesto y el acuerdo final México- Estados Unidos, ello en la diferencia en que se establece al porcentaje del capital social que posea una sociedad que goce de la obtención de dividendos, porcentaje que en el tratado se reduce al 10%, situación que de alguna manera beneficia a nuestro país (Considerando el texto original del modelo O.C.D.E.), ya que si una sociedad que participa de dividendos es propietaria de un porcentaje menor de 10%, ¿qué sucedería en estos casos? De aquí es donde deviene una de las primeras lagunas del texto de este Acuerdo, la interpretación que este autor da a dicho párrafo es que el Estado Contratante de donde se originan los dividendos deberá aplicar la tasa que establece el inciso b) del mismo párrafo.

Por otra parte el porcentaje que establece el inciso b del párrafo dos del artículo en comento, hasta este año (1999), permanecerá con el porcentaje de 15% máximo como gravamen a los demás casos relativos al pago de dividendos, tasa que a partir del año 2000, será del 10%, tasa inferior a la propuesta en el texto del modelo O.C.D.E. que es la del 15%, situación que va en detrimento del presupuesto y la economía mexicana.

Acuerdo México-Estados Unidos.

ARTÍCULO 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 4.9 por ciento del importe bruto de los intereses provenientes de:

(i) préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bandos de inversión y de ahorro, e instituciones de seguros;

(ii) bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido;

b) 10 por ciento del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo no es una persona de las mencionadas en el inciso a) y los intereses son:

Modelo O.C.D.E.

ARTÍCULO 11

INTERESES

1. Los intereses originados en un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante podrán ser gravados en este 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 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 el modo de aplicación de esas 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 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.

⁶⁴ ARRIJOJA VIZCAINO. *Op cit.* p. 288

(i) pagados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro;

(ii) pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito; y

c) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos.

A los efectos del presente párrafo, los intereses pagados por concepto de préstamos respaldados ("back to back") serán sometidos a imposición de conformidad con el Derecho interno del Estado del que provengan los intereses.

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Artículo:

a) la tasa del 10 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso a) del párrafo 2; y

b) la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso b) del párrafo 2.

4. No obstante las disposiciones de los párrafos 2 y 3, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses cuando:

a) el beneficiario efectivo sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en el inciso a);

c) el beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios al amparo de uno o más planes establecidos para otorgar pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios a los empleados y siempre que su renta esté generalmente exenta de impuesto en este Estado Contratante;

d) los intereses procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el "Export-Import Bank" o el "Overseas Private Investment Corporation"; o

e) los intereses proceden de los Estados Unidos y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C. o Nacional Financiera, S.N.C.

5. El término "intereses", empleado en el presente Convenio, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

6. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por

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 la reclamación de adeudo con respecto a la cual se pagan intereses efectivamente esta 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 considerara 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 mismo Estado. No obstante, cuando la persona que pague los intereses ya sea residente de un Estado Contratante un establecimiento permanente o base fija en relación con la cual se haya incluido 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 establecimiento en 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 la cantidad que habría sido acordada entre el pagador y el propietario beneficiario en ausencia de tal relación, las disposiciones de ese 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.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta o ha prestado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, y los intereses son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

7. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija y soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde están situados el establecimiento permanente o la base fija.

8. Cuando existan relaciones especiales entre quien paga los intereses y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de los intereses pagados, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso del pago podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Uno de los artículos que mayor transformación sufrió de la propuesta de la O.C.D.E. a través de su modelo, sin duda lo fue el artículo 11 relativo al gravamen de los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a residentes del otro Estado.

Dicha diferencia radica en la propuesta de dicho organismo internacional, el que propone una tasa del 10% general para toda clase de intereses pagados a residentes del otro Estado, por lo contrario dicha negociación tuvo dos ramificaciones, la primera consistió en señalar cuales son los intereses que se contemplan dentro del tratado dividiéndose en dos grupos:

- 1) Financieros, consistentes en: Préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro, e instituciones de seguros; bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido;
- 2) Intereses pagados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro; pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito;

A cada una de las dos subdivisiones corresponde una tasa del 4.9 % y 10% respectivamente, es sin duda una de las negociaciones que más evidencian la hegemonía del Gobierno Norteamericano, dentro de la celebración del presente acuerdo, ello en razón a que es precisamente uno de ellos, la colocación de prestamos internacionales la que le permite al Gobierno Norteamericano consolidar la dependencia de nuestra nación a sus políticas económicas y condiciones en general, así como es precisamente uno de los bienes de mayor flujo en su exportación, así como en su demanda, por lo que resulta obvio que en esas circunstancias, el artículo 11 del acuerdo México-Estados Unidos, refleja la superioridad negociadora del Gobierno Vecino, en el presente acuerdo.

3.5 REPERCUSIONES DE LA CELEBRACIÓN DEL ACUERDO, ESTADOS UNIDOS MEXICANOS – ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN, EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONSIDERANDO LAS DIFERENCIAS ECONÓMICAS, ENTRE AMBAS NACIONES.

En líneas antecedentes se ha descrito las estipulaciones del Gobierno Mexicano y el de los Estados Unidos de América, respecto a su intención de dar solución a los conflictos de doble tributación existentes en el intercambio económico fluctuante entre ambas naciones;

Tal situación aparentemente propone un fin a la ya antagónica discusión entre ambos Estados, no obstante lo anterior, las comunes soluciones en cuanto a su negociación e implantación generan desagradables consecuencias en el ámbito jurídico y así como en el económico.

Sin embargo y a criterio muy personal el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta, repercute en violaciones directas a la Constitución Política Nacional, así como a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior derivado en primer orden a que dicha Norma Tributaria modifica directamente las disposiciones fiscales contempladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que con la implantación de tasas fijas y máximas, limitan la capacidad recaudadora del Fisco Mexicano, así como genera situaciones de iniquidad dado que exime del pago del impuesto a personas que en el ámbito nacional se encuentran obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria;

Por otro lado resulta una violación directa a la esfera de competencia y facultades del Congreso de la Unión, dado que el Convenio en comento violente directamente lo dispuesto en el artículo 73 fracción VII y XXIX del texto constitucional, dado que propicia un tratamiento distinto a los residentes en el

extranjero frente a su obligación de contribuir al Gasto Público Mexicano, ya que en determinadas circunstancias los libera de la potestad legislativa del Congreso de la Unión.

Es por lo anterior, que el Tratado cuestionado a nuestro criterio, afianza la dependencia económica de nuestro país hacia los Estados Unidos de América y a la postre este tipo de modificaciones a la política Financiera Mexicana será en extremo condescendiente con los Inversionistas extranjeros y por lo contrario exageradamente gravoso contra los generadores de riqueza nacional.

CAPITULO CUARTO.

CRITICA JURÍDICO - TRIBUTARIA, DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DERIVADO DE SU REALIZACIÓN E INCIDENCIA DENTRO DEL MARCO JURÍDICO MEXICANO, ASÍ COMO LA PROPUESTA DE POSIBLES SOLUCIONES.

4.1. LA JERARQUÍA CONSTITUCIONAL DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y SU INCIDENCIA EN EL MARCO JURÍDICO NACIONAL.

Dentro del presente punto se establecerán los fundamentos básicos que dan jerarquía constitucional a los Tratados Internacionales como parte de la Norma Suprema de la Nación, para así determinar su ámbito de validez dentro del orden jurídico mexicano, así como su impacto frente a las normas secundarias emanadas de la Constitución Política.

4.1.1 EL PRINCIPIO DE LEY SUPREMA.-

Este principio emana del artículo 133 Constitucional mismo que establece:

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

Resulta aparente que el artículo en comento, otorga la misma calidad y supremacía a la constitución, así como a los tratados internacionales que celebre el Presidente de la República, con aprobación del Senado, así como a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, lo que resulta insuficiente ya que la supremacía legal la reserva la propia Constitución, condicionando la mencionada prelación a las demás normas a que estas no sean contrarias al propio texto constitucional.

Señala Ignacio Burgoa Orihuela, dentro de su obra "DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO", "la hegemonía de la Constitución, es decir, del derecho fundamental interno de México, sobre los convenios y tratados en que se

manifiesta el Derecho Internacional Público, se corrobora por o que establece el artículo 15 de nuestra Ley Suprema, en el sentido de que no son autorizables, o sea, concertables, tales convenios o tratados si en éstos se alteran las garantías y los derechos establecidos constitucionalmente para el hombre y el ciudadano. La mencionada hegemonía confirma, pues, el proverbio inglesista que proclama que "*sobre la Constitución nada ni nadie*". En conclusión, reservándose el principio de la supremacía a la Constitución Federal, frente al régimen que instituye no tienen validez formal ni aplicabilidad las convenciones internacionales que la contravengan."⁶⁵

En efecto y como lo establece el artículo 15 de la Constitución;

"Art. 15.- No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano."

Es de este artículo donde salta dos principios complementarios a respetar por la norma internacional celebrada por el Ejecutivo Federal, " El principio de supremacía constitucional y del control de la constitucionalidad frente leyes y actos", uno se sostiene en el otro. Como tanto sé a dicho, de muy poco serviría que se estableciera que ninguna ley o acto puede violar la norma Suprema si ésta no estableciera el medio adecuado para hacer efectivo dicho enunciado.⁶⁶

Por lo tanto y de los anteriores textos transcritos salta en principio dos elementos esenciales para la celebración de los tratados internacionales, la primera es que estos deben ser celebrados por el Presidente de la República, en uso de las facultades que le otorgan los artículos 89 fracción X y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en estricto acatamiento a lo dispuesto en el ya citado artículo 133 y 15 del mismo ordenamiento, estas convenciones internacionales no deben ser contrarias a texto mismo de la Constitución.

Por otro lado y respecto a la validez de los mismos convenios en el ámbito internacional, estos no se rigen por el derecho interno sino por las normas esenciales del Derecho Internacional, así las cosas y tomando en consideración que México en el año de 1974 el día 14 de Febrero, se adhirió a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Internacionales, la que en su artículo 27 establece:

⁶⁵ BURGOA ORIHUELA I. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa S.A. cuarta edición. 1982. p. 355.

⁶⁶ CARPIZO MACGREGOR, Jorge. Estudios constitucionales, Editorial Porrúa S.A. Sexta edición, p 1998.

"Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado..."⁶⁷

Lo anterior se traduce, en que la manifestación de la voluntad de las partes contratantes en un tratado internacional, consecuenta en una vinculación obligatoria entre ellas, de la que no pueden desprenderse de una manera unilateral so pena de incurrir en una violación al Derecho Internacional y de repercusiones en su imagen en el ámbito internacional.

Por que dado en las anteriores circunstancias, el ámbito de validez de un tratado internacional puede considerarse regido en forma dual por dos sistemas de derecho que pudieran ser en algún momento contradictorios uno de otro sin que dicha oposición implique la invalidez de dicho tratado.

En otras palabras y en estricta interpretación del artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, no importa que un tratado sea violatorio del orden jurídico interno de un Estado contratante para que pueda por esa excepción, excusarse su incumplimiento, lo que deriva que puede un acuerdo internacional ser en su ámbito interno de aplicación invalido, pero no obstante ello el Estado signante se encuentra obligado a su observancia, frente a los demás contratantes muy a pesar de las violaciones a su orden interno.

4.2 INCONSTITUCIONALIDAD DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La convención internacional que en este trabajo se estudia, resulta ser inconstitucional ya que en su creación, por su contenido y materia, se violaron directamente facultades conferidas exclusivamente al Poder Legislativo, ya que dicho Tratado Internacional por ser una norma que modifica directamente los dispositivos de una norma cuya creación corresponde exclusivamente a dicho poder, como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la que por su contenido, persigue el fin de obtener contribuciones a favor del fisco federal, las que se deben destinarse a sufragar el Gasto Público.

Dicha Ley emana primigeniamente de la Cámara de Diputados, que como cámara de origen deberá proponer la iniciativa de ley, de conformidad con el artículo 72 inciso H, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la

⁶⁷ Decreto de promulgación de la Convención de Viena, sobre el derecho de los tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales, o entre Organizaciones Internacionales, adoptado en la Ciudad de Viena, Austria, el 21 de marzo de 1986.

que a través del proceso legislativo que corresponde solo al Congreso de la Unión, que en uso de las facultades que le atribuye en forma exclusiva el artículo 73 fracción VII Constitucional, expide las normas jurídicas que imponen las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, así tenemos que en uso de dicha facultad ha emitido la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A dichos dispositivos constitucionales cabe una excepción que es la contenida en el artículo 131, la que se refiere a las contribuciones al Comercio Exterior, excepción que estriba en las modificaciones que el Poder Ejecutivo con autorización del Congreso de la Unión, imponga las cuotas al Comercio Exterior, pudiendo así aumentarlas o disminuirlas, incluso suprimirlas así como para crear otras. Esto con el fin de realizar candados de regulación al mismo Comercio Exterior.

Es con el ejemplo anterior es donde surge la siguiente controversia, que hace presumir como inconstitucionales a los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

Toda vez que si bien, en especial el Convenio México-Estados Unidos de América, fue en su momento ratificado por el Senado de la República, este convenio por las materias que regula, resulta ser alterador de las normas tributarias que para su creación; modificación y extinción solo compete al Congreso de la Unión.

Por lo que en el ámbito interno se encuentran violentadas las facultades constitucionales del Congreso de la Unión.

4.2.1 VIOLACIONES CONSTITUCIONALES DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL AL SUSCRIBIR EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Establece el artículo 49 de la Constitución Política Mexicana:

"ARTÍCULO 49.-El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto por el Artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 131, se otorgaran facultades

extraordinarias para legislar.”

El artículo en comento establece la división de Poderes que debe regir la vida jurídica de nuestro país, sin embargo existen actos que corresponden formalmente a un solo Poder y le atribuyen materialmente el ejercicio de los mismos, como lo es el caso de la creación de normas que originalmente corresponde al Poder Legislativo.

Pero dentro de la vida jurídica del Estado mexicano, se desarrollan actos de invasión de facultades, donde es el Poder Ejecutivo el que frecuentemente salta las limitaciones que la propia Constitución Política le impone, un ejemplo es el punto que se estudia relativo a los Convenios Internacionales Para Evitar la Doble Imposición, donde si bien la facultad de celebrar tratados internacionales corresponde única y exclusivamente al Poder Ejecutivo (lo que aparentaría la legalidad de dichas convenciones), sucede una situación que ya se abordó en este punto, los tratados internacionales para evitar la doble imposición, por la materia que tratan invaden la esfera de competencia del Congreso de la Unión, por ser el único poder investido constitucionalmente para crear la norma tributaria, así como solo es el único legitimado para ejercer modificaciones a las leyes tributarias que emanan del mismo.

La facultad del Poder Ejecutivo para celebrar dichas convenciones proviene del artículo 89 fracción X, en estricta correlación con el artículo 76 fracción I, de la Constitución Política Nacional, mismos que establecen:

“Artículo 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. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observara los siguientes principios normativos: La autodeterminación de los pueblos; la no Intervención; La solución pacífica de controversias la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación Internacional para el desarrollo; la lucha por la paz y la seguridad internacionales;”

“Artículo 76.- Son facultades exclusivas del Senado:

I.- Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal, con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho rindan al Congreso; Además, aprobar los Tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión;”

El conflicto que se encuentra entre estos dos Poderes de la República, radica de la siguiente manera: Si es facultad del Congreso de la Unión imponer, mediante leyes las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público ¿porque el Poder Ejecutivo las modifica o deja de aplicar mediante un Tratado Internacional, con la aprobación de una Cámara del Congreso?.

El artículo 133 de la Constitución Política, dispone que la propia Constitución, las Leyes que de ella emanen y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado serán la Ley suprema de toda la Unión. "Es de explorado derecho que el Poder tributario reside en el Poder legislativo el cual, no solo debe entenderse en que es el único que puede emitir las contribuciones, sino que también es el único que las puede modificar o desaparecer."⁶⁸

Para convencernos de la inconveniencia de que el Poder Ejecutivo tuviera tales facultades baste pensar que con solo el hecho de celebrar un Tratado Internacional, el Presidente de la República con aprobación del Senado, podría modificar el sistema fiscal a su albedrío y en los alcances que deseara.

Existe un Presupuesto de Egresos y una Ley de Ingresos, ambas de la Federación, que resultan necesariamente afectadas con esta clase de decisiones, puesto que fueron emitidas por la Cámara de Diputados, una, y por el Congreso la otra, para cubrir los gastos públicos. ¿Qué facultad legitima al Poder Ejecutivo para modificarlas?.

Existe una norma fundamental vulnerada en la celebración de los Tratados Internacionales que nos ocupa, a saber, la División de Poderes contemplada en el precitado artículo 49 Constitucional.

Es importante establecer que ni aún las disposiciones transitorias de vigencia anual de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, convalidan los vicios de inconstitucionalidad del mismo tratado, ya que estas solo autorizan la homologación de las tasas del artículo 154 de la misma con el convenio en cuestión.

Resulta de interés tomar en consideración las disposiciones transitorias de la Ley del ISR, que reflejan la inquietud del Ejecutivo Federal al proponer al Poder Legislativo la determinación transitoria que otorgue el gravamen del 4.9 a los intereses pagados a residentes en el extranjero, esta disposición transitoria ha venido ratificándose a partir de 1993 a la fecha, ¿Porqué el Ejecutivo se ha preocupado año con año en que esa disposición se mantenga vigente?, ¿porque no ha propuesto la determinación en transitorios de tasas que también homologuen el

⁶⁸ AUGUSTO FERNANDEZ SAGARDI, "La constitución y las Convenciones Fiscales Internacionales Celebradas por México." Convenios Fiscales Internacionales. Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, México. p.145

pago de impuestos en rubros de importancia como dividendos o regalías?, ¿existirá una apreciación externa que también considere nulo el tratado y presione al Ejecutivo Federal a otorgar diversas garantías jurídicas a la importación de capitales extranjeros?⁶⁹

Lamentablemente la disposición transitoria en cita convalida parcialmente el tratado internacional que se estudia, ya que los demás hechos imponible que aborda el tratado y que les da un tratamiento diferencial con relación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, subsisten en cuanto a su inconstitucionalidad.

Por esta razón, los Tratos Internacionales entre los se encuentra el del presente estudio, no pueden ser Ley Suprema de la Unión y por consecuencia resultan Inconstitucionales.

4.3 CRÍTICA AL CONVENIO BILATERAL, POR EL PRINCIPIO DE SUJECCIÓN IMPOSITIVA ADOPTADO EN EL MISMO Y PROPUESTAS.

Dentro del proceso de globalización entre el que México se ve involucrado, por consecuencia del proceso de apertura económica que atraviesa, lo que reclama adecuaciones a la legislación interna, cambios que son tendientes a generar una estructura de seguridad jurídica y estabilidad social, económica y política.

De esas necesidades han surgido en los últimos años, diversos actos del Poder Ejecutivo tendientes a generar el ambiente adecuado y propicio para recibir las inversiones de extranjeros, de ahí tenemos como ejemplo la celebración del Tratado de Libre Comercio realizado con el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de Canadá, vigente desde el primero de enero de mil novecientos noventa y cuatro.

Paralelo al mismo Tratado, nace el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta, documento que influye sustancialmente la legislación nacional, así como da parte en la reforma la política fiscal del Gobierno Mexicano, toda vez que en consecuencia de dicha Convención Internacional se renuncia al gravamen de las ganancias obtenidas por la explotación de diversas fuentes de riqueza nacionales por inversionistas residentes de los Estados Unidos de América y viceversa.

Es de suponerse que en la celebración del acuerdo bilateral, el ánimo en

⁶⁹ En la exposición de motivos de la reforma a diversas disposiciones fiscales para el ejercicio de 1994, el Poder Ejecutivo Federal, solicito al Congreso de la Unión, la reducción temporal de 15 a 4.9% en la tasa de retención del ISR, aplicable a intereses pagados al extranjero. Lo anterior "con el propósito de que las empresas mexicanas puedan aumentar en el corto plazo su competitividad internacional".

que se apoyó el Gobierno Mexicano, es el hacer de mayor atractivo al territorio nacional, para los inversionistas de la Unión Americana.

Sin embargo la objetividad en este punto es esencial para otorgar seriedad al mismo, en donde el reto es la calificación de la idoneidad de las convenciones internacionales así como su contenido, dado al hecho de las circunstancias mundiales en que la competitividad internacional, han obligado a nuestra nación a acceder a las recurrentes solicitudes de los gobiernos de los Estados Unidos de América, Japón y Francia,⁷⁰ en las que insistentemente se solicitó al Gobierno Mexicano, la celebración de dichos acuerdos internacionales.

Es verdad fácilmente comprobable, que el Gobierno de los Estados Unidos de América, presionó insistentemente al Gobierno Mexicano para que este suscribiera un acuerdo bilateral para evitar la doble tributación, con lo que es de suponerse que dicha nación quería eliminar de su carga el acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero por sus residentes, contra el impuesto pagadero en dicha nación (Tax Credit), obligando de esa forma al Gobierno Mexicano a soportar la renuncia del impuesto pagadero al Fisco Mexicano, lo que se ve directamente reflejado en una disminución de los ingresos al presupuesto nacional, ya que el problema al suscribirse dicha convención internacional México ficticiamente ocupó una posición de una nación desarrollada, lo que lamentablemente en realidad no es así.

La anterior situación se deduce ya que el principio de residencia adoptado en el acuerdo internacional que nos ocupa resulta ser contraproducente para los intereses nacionales, ya que por una parte se pierden recursos de los más importantes para la nación y de otra se afianzó la dependencia de los capitales extranjeros, como así lo establece el destacado jurista mexicano Adolfo Arrijo Vizcaino en la crítica que este hace al principio de residencia, en los siguientes términos:

"La experiencia nos demuestra que los inversionistas extranjeros en países en vías de desarrollo rara vez adoptan el carácter de "residentes"; por el contrario, se concretan a transferir sus capitales en forma de préstamos suministro de tecnología y establecimiento de filiales, o sucursales; situaciones que dan origen a que considerables cantidades de dinero, generadas en el país receptor de esta clase de inversiones, emigran hacia el exterior en forma de intereses, regalías o dividendos. En tales condiciones, si para gravar los rubros anteriores se exigiera como requisito indispensable que los extranjeros adoptarán el carácter formal de "residentes", los países que como México, se encuentran colocados en esta situación jamás obtendrán ningún beneficio fiscal de estos importantes renglones económicos. En cambio al establecerse que dichos ingresos quedan afectos al pago de diversos tributos por corresponder a

⁷⁰ MARGAIN MANAUTOU. *Op. cit.* p 63.

operaciones que se han realizado o que han surtido sus efectos en territorio nacional, independientemente del lugar de residencia de los sujetos pasivos, los fiscos de las naciones receptoras participan en alguna medida en esa riqueza que, aun que generada a partir de capital foráneo, deriva de la explotación de sus recursos naturales y humanos."⁷¹

Las anteriores afirmaciones se evidencian de la lectura que se haga a los artículos 10 y 11 del tratado en estudio, ya que en el mismo el principio de residencia toma vital importancia, ya que los dividendos y los intereses, permanecerán gravados por el Estado Contratante de donde sea residente el beneficiario, situación que rompe el tratamiento que da el artículo 24 del tratado para evitar la duplicidad en imposición, donde el método utilizado es el de acreditamiento del impuesto pagado en el país de origen, situación que ya contemplaba con anterioridad la legislación mexicana en el artículo 6º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.3.1 EL PRINCIPIO DE RESIDENCIA.

Como se apunto en párrafos que preceden, el principio de residencia es la base medular de las convenciones Internacionales para evitar la doble tributación toda vez que el modelo convenio de mayor uso es el propuesto por la O.C.D.E., mismo que adopta tal principio por ser el más conveniente para los miembros de mayor importancia de tal organización, naciones que precisamente son los líderes mundiales en lo que respecta a la exportación de capitales, por lo que las condiciones impuestas en dichos modelos de tratados resultan en suma desventajosas para nuestra nación u otras que se ven la necesidad de suscribir este tipo de tratados con otras naciones de superior jerarquía económica.

Siguiendo la opinión del Doctor Ernesto Lejaune Varcancel, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco (España), el que se refiere al aspecto subjetivo que guardan dichos tratados muy en especial considerando la experiencia española, con el tratado correlativo celebrado entre dicho país y los Estados Unidos de América, opinión que resulta de dada importancia considerarla debido a las similitudes de dicho acuerdo con el criticado.

"Ya hemos señalado que el Convenio Modelo de la O.C.D.E. utiliza como criterio para la determinación del ámbito subjetivo de los Convenios el criterio de la residencia efectiva, marginándose el criterio de la nacionalidad: ésta, según hemos visto ya, solo tiene un valor subsidiario cuando la residencia no puede decidirse por otros medios.

⁷¹ ARRIOJA VIZCAINO. *Ob.cit.* p. 287

Frente a tal criterio han discrepado tradicionalmente los Estados Unidos, que completa el criterio de la residencia con el de la ciudadanía en la forma que luego esquemáticamente veremos, lo que convierte en fuente de problemas que no siempre encuentran una fácil solución.

Por la parte española, los Convenios, y entre ellos el suscrito con los Estados Unidos, siguen siempre el criterio de la residencia entendida ésta en el sentido de nuestra legislación interna del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas: se es residente cuando se permanece en el territorio español por más de ciento ochenta y tres días al año, sin que se computen las ausencias cuando por las circunstancias que se produzcan pueda presumirse que no van a ser superiores a tres años.

Por lo que se refiere a los Estados Unidos, los residentes sean o no ciudadanos del país están sujetos al impuesto por obligación personal. A hora bien, cuando se trata de nacionales Estadounidenses que residen fuera de Estados Unidos la residencia se determina sobre la base de la denominada presencia sustancial, existiendo esta cuando se permanece 31 días en el año en curso o 183 días durante tres años consecutivos tiempos de permanencia notoriamente inferiores a los exigidos por otros países para, presidiendo de la nacionalidad, determinar la residencia de un sujeto lo que puede originar conflictos de competencia.

El problema se agrava a la vista de lo dispuesto por el número uno del protocolo anexo al convenio según el cual el término "ciudadano" incluirá a quien poseyendo esa condición anteriormente lo hubiere perdido con el objeto principal de eludir la imposición pero ello solamente durante un periodo a partir de tal pérdida. Si de por sí ya es sorprendente utilizar un punto de conexión como la nacionalidad descartada en el convenio modelo de la O.C.D.E. lo cual, los Convenios suscritos por España, solamente ocurre en el caso de Bulgaria y más limitadamente en el caso de Suecia, más lo es toda vía la pretensión que la potestad tributaria se extienda fuera del propio territorio sobre sujetos que además de no ser residentes han dejado también de ser nacionales del país. Pero si criticable es en sí la, más a un lo es su articulación técnica por cuanto se apoya en la existencia de un propósito de eludir la imposición.

De un lado, es evidente la dificultad de detectar y más a un de probar la existencia de un propósito elusivo que tiene claro es, una naturaleza eminentemente subjetiva. De otro la doctrina europea tiene claramente establecida la distinción entre comportamientos fraudulentos, (ilegítimos) y comportamientos elusivos (legítimos) por más que tal distinción no sea siempre fácil de llevar la practica siendo claro, en nuestra opinión, que la pretensión de cambiar de nacionalidad y residencia es una legítima decisión personal y no causal que todo Estado democrático tiene que aceptar a critica y respetuosamente, por lo que, como mucho, pueda ser calificada tal conducta

como delusiva pero nunca de fraudulenta. Por último, pero no lo último en importancia cabe preguntarse, en relación con lo anteriormente afirmado, hasta que punto un Estado o su Administración Tributaria están legitimados para tratar de penetrar en la conciencia de las personas.

En relación con la cuestión tratada el protocolo anexo al tratado señala que las autoridades competentes de los dos países se consultaran con relación a los propósitos de la pérdida de nacionalidad.

Tal previsión no solo es de dudosa utilidad sino que además viene a implicar a la administración española en una cuestión derivada de la legislación interna de U.S.A. a la que España debería ser ajena.

Digamos, finalmente, en el supuesto mencionado la pretensión Estadounidense se limita a los diez años siguientes a la pérdida de la nacionalidad, plazo que por sí fuera poco todo lo anteriormente dicho nos parase totalmente excesivo.

Se trata, en suma, de una de las cuestiones más criticables que el convenio establece y que introduce una discriminación en contra de España".⁷²

4.3.2 MOTIVOS Y ANTECEDENTES QUE FAVORECIERON LA FIRMA DEL ACUERDO EN LOS TÉRMINOS QUE EN ÉL SE APUNTARON.

Dentro del intenso intercambio comercial existente entre los Estados Unidos de América y nuestro país, del cual el Gobierno se había negado tradicionalmente para suscribir tratados internacionales para prevenir la doble tributación. Sobre este particular, Margain Manautuo sostuvo: "nuestro País no ha celebrado un solo convenio internacional, esencialmente por no resultarle benéfico desde el punto de vista económico, no obstante las peticiones que en tal sentido han hecho los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, del Japón y de Francia."⁷³

Ante dicha negativa se dio origen a que los Estados Unidos ha establecido dentro de su orden jurídico interno, medidas apropiadas para impedir la doble tributación, o al menos para atenuar sus efectos más negativos.

Por lo que en dichas circunstancias ha realizado la adopción de medidas unilaterales, las que tienen por finalidad el alentar las inversiones llevadas en el

⁷² LEJEUNE VARCARCEL Ernesto. "La experiencia española en materia de convenios de doble imposición: Particular referencia al Convenio con los Estados Unidos de América y al proyecto de convenio con México". Convenios Fiscales Internacionales. Tribunal Fiscal de la Federación. pp 183 a 185.

⁷³ MARGAIN MANAUTUO, Emilio. Op cit, p.63.

exterior y el facilitar el acceso a los mercados internacionales. Dicho en otras palabras, ante la entonces imposibilidad de lograr la celebración de tratados internacionales en materia de doble imposición por las marcadas diferencias de los sistemas tributarios, balanzas comerciales e intereses económicos, las naciones industrializadas entre ellas los Estados Unidos de América, han optado por resolver el problema a través de su legislación interna, a fin de no desalentar las inversiones que sus nacionales llevan a cabo en el exterior, las que normalmente les reportan sustanciales captaciones de divisas y lo más importante, una significativa participación en el control hegemónico de la economía mundial.

De dichas medidas unilaterales destaca por ser la ocupada por la legislación norteamericana el denominado "FOREING TAX CREDIT" figura que ya fue estudiada en el punto 2.4 del presente trabajo, que trata de la posibilidad que tiene todo residente norteamericano que ha llevado cualquier tipo de inversiones en el extranjero, para que este compense o deduzca de los impuestos que tenga que pagar en su país de origen.

Tales estímulos fiscales resultan ser sacrificios económicos al presupuesto de los Estados Unidos de América y sin embargo altamente beneficiosas para las naciones en desarrollo como nuestro país.

"Sin embargo, en los últimos años se ha observado una marcada tendencia a reducir y limitar los beneficios del "FOREING TAX CREDIT", con el evidente propósito de forzar a las naciones en vías de desarrollo a someterse a ciertos modelos de tratados internacionales sobre doble imposición que de llegar a implantarse, implicarán que los países receptores de inversiones extranjeras participen en alguna forma en el sacrificio económico que esta medida unilateral representa para las naciones industrializadas que la han adoptado"⁷⁴.

Por lo tanto y debido a la evolución comercial del mundo, en especial el proceso de apertura comercial en que nuestro país se ha involucrado a través de su incorporación al acuerdo internacional sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT), su balanza de pagos con sus principales socios comerciales ha ido mejorando en forma importante, a pesar de los altibajos propios de las operaciones de comercio internacional, dentro de este importante contexto, el día primero de enero de mil novecientos noventa y cuatro, entro en vigor el Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, Estados Unidos de América y Canadá, que modifica sustancialmente la posición de nuestro país en mercados internacionales al convertirlo en miembro de una de las zonas económicas de libre comercio más importantes del mundo. Por consiguiente, para poder operar con éxito dentro del nuevo régimen jurídico y comercial que crea este Tratado Internacional, nuestro país debe otorgar seguridad jurídica a

⁷⁴ ARRIOJA VIZCAINO. *Ob.cit.* p 291.

los inversionistas extranjeros que deseen operar en México, al amparo del propio tratado.

Es así como en el año de 1993, entran en vigor Tratados Internacionales para prevenir la doble tributación, celebrados con Canadá, Suecia, y Francia.

A partir del primero de enero de 1994, entran en vigor sendos tratados en esta materia con Alemania y principalmente con los Estados Unidos de América; con lo cual México realiza importantes modificaciones a su política fiscal y económica con el objeto de acercarse a su entorno económico mundial, que se esta caracterizando por una creciente globalización de los mercados internacionales.

4.3.3 PROPUESTA. ADOPCIÓN DEL PRINCIPIO DE SUJECCIÓN IMPOSITIVA DE ACUERDO A LA FUENTE DE RIQUEZA COMO MEDIDA DE MAYOR EQUIDAD.

Como ya se ha visto en los puntos que preceden, nuestro país se vio en la necesidad de concertar medidas bilaterales para atenuar la doble tributación internacional medidas que no resultan del todo adecuadas, ya que "México no es un país que exporte capitales, ni que tenga empresas transnacionales que requieran de la firma de un tratado como el que nos ocupa, son pocas las empresas residentes en México que están en tal caso, pero si persigue claramente otorgar un marco jurídico de seguridad para el inversionista extranjero en su propio país, a través de la reciproca supeditación soberana de ambos Estados. Resulta a la luz de esta reflexión que la firma de los Tratados obedece a una medida estratégica del Gobierno Mexicano, que, pasando por alto, consiente o inconscientemente, disposiciones constitucionales, buscan perseguir el logro de sus políticas económicas respecto del flujo de capitales extranjeros que se pretende conseguir inyectar en la economía mexicana".⁷⁵

Como bien lo afirma el maestro Augusto Fernández Sagardí en el texto transcrito la dependencia de las naciones en desarrollo sobre los capitales extranjeros, las ha obligado por cuestiones de competencia económica a acceder a la firma de estas convenciones internacionales, que si bien no son del todo efectivas como una medida que haga de mayor atractivo el mercado nacional, si permite mantener a nuestra nación en un estado de competencia frente a las demás naciones en vías de desarrollo que buscan atraer capitales foráneos.

Pero la suscripción del tratado internacional celebrado por los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América, resulta de cuestionable necesidad, es decir, México probablemente pierde más que lo que obtiene con la

⁷⁵ FERNANDEZ SAGARDI. *Op. cit.* p 147.

suscripción de dicho tratado, toda vez que la renuncia que nuestro país hizo en los términos que en el tratado se apuntan, para que este pueda gravar las inversiones procedentes de residentes en los Estados Unidos, a cambio de la reciprocidad hacia los inversionistas nacionales, lo que resulta del todo inequitativo, por que nuestra nación renuncio a una de las fuentes de ingresos tributarios más importantes para el fisco mexicano, que son las provenientes de la generación de riqueza por parte de inversionistas norteamericanos en nuestro país.

La anterior afirmación, no es aventurada por si misma, ya que es bien sabido que la mayor parte de las inversiones y flujos de capital provienen del vecino país del norte, a través de la importación de capitales, los que se reintegran a la vecina nación con el pago de intereses o dividendos, sin embargo esta renuncia constituye una verdadera sangría al presupuesto nacional, además de ello evidencia la incondicionalidad del Gobierno Mexicano a la voluntad de la nación vecina, lo que es de lamentarse, pues estando el Gobierno Mexicano en posibilidad de capitalizar la dependencia que los Estados Unidos mantiene de nuestro país, por ser nuestra nación el principal proveedor de insumos y mano de obra al mismo, así como las ventajas derivadas de la ubicación geográfica y su nueva posición como socio comercial.

En esas circunstancias lo adecuado para nuestro país era por lo menos continuar en la posición que se respeten las medidas propuestas por la O.C.D.E. en su modelo de tratados.

Esta situación permitiría continuar con los beneficios a la nación de la cual se extrae riqueza y que de la misma se realiza la explotación de sus recursos materiales y humanos, participe esta también de las ganancias obtenidas por los extranjeros en territorio nacional, y que de esa manera el Gobierno Mexicano, no se convierta en un simple espectador de la explotación de las fuentes de riqueza de nuestra nación.

Es notable hacer hincapié que las recomendaciones relativas a que un tratado internacional para evitar la doble tributación, celebrado entre países de diferentes niveles económicos, no es del todo apropiado y para el caso de la suscripción, el principio de sujeción adoptado deberá ser el de fuente de riqueza, como así desde el año de 1956 en las primeras jornadas de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Montevideo, Uruguay, se estudió el problema de la doble Imposición Internacional y se llegó a las siguientes conclusiones:

“SE RECOMIENDA”

“1ª Que, de modo general, el principio de la fuente por oposición al del domicilio o nacionalidad, sea adoptado en la legislación interna de cada uno de los países o en los

tratados que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional.

2° Que se constituya una comisión permanente, designada entre los delegados asistentes a estas Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, con el fin de estudiar los principios a que debe condicionarse la aplicación del concepto de la fuente, teniendo en cuenta la naturaleza de las inversiones o actividades desarrolladas en escala internacional, a fin de lograr soluciones uniformes en la legislación interna de cada Estado o en los Convenios que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, cuyas recomendaciones serían sometidas a las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario a celebrarse en la fecha y lugar que se fijará.

3° La declaración de principios contenida en las recomendaciones que proceden, no comprometen los Tratados celebrados o a celebrarse por las naciones latinoamericanas que siguen un principio distinto al de la fuente, cuando la naturaleza especial del hecho económico sujeto a tributación, como en el caso de empresas de transportes internacional, así lo requiera.”⁷⁶

4.3.4 PROPUESTA. LA ADOPCIÓN DE UN DIFERENTE ESQUEMA QUE SE BASE EN EL DISEÑO DE MEDIDAS RECÍPROCAS QUE NO AFECTEN EN FORMA DESIGUAL A LOS GASTOS PÚBLICOS DE LOS ESTADOS SIGNANTES.

En nuestra opinión nos permitimos establecer como un punto adicional a este estudio, la propuesta consistente en el establecimiento de una tercera opción que se ocupe como base en la celebración de los tratados Internacionales que México en adelante suscriba con demás países, para que en lo sucesivo se considere como una medida de mayor beneficio equitativo entre los Estados Contratantes, mismo que consiste de la siguiente forma.

Considerando en principio que las partes que concurren en este tipo de convenciones, son por lo general naciones de diferentes estratos económicos, en el que una de ellas verá reducidos sus ingresos tributarios de una manera significativa a cambio de la promesa de un aumento en las inversiones extranjeras y por consiguiente la nación de mayor potencial económico se impone de esta forma para continuar con la exportación de sus capitales, situación que en realidad no es nada prometedora para el país en vías de desarrollo.

Por lo que en esas condiciones resultan contraproducentes los Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación que adoptan el

⁷⁶ “PRIMERA JORNADA DE DERECHO TRIBUTARIO”. Conferencia Inter-Americana de Abogados, celebrada en Montevideo, Uruguay, del 15 al 20 de octubre de 1956.

principio de sujeción impositiva de acuerdo a la residencia del contribuyente.

Y que de lo anterior, resulta iluso que las naciones que realizan presiones para la firma de dichos acuerdos internacionales aceptarían convenir en contra de su propio fisco.

La última opción que puede resultar viable, conservando la intención de evitar la doble tributación internacional, sería la participación de ambas naciones del producto de los impuestos generados por el contribuyente de que se trate, es decir, ambas naciones deben diseñar mecanismos de participación común en las que se permita el mutuo disfrute sobre las contribuciones, que sean exigibles hacia contribuyentes residentes en un Estado por la generación de riqueza en el otro país como fuente.

Es decir con este novedoso mecanismo de participación ambas naciones gozarán de la recaudación de contribuciones, por lo que en esos términos renunciarán a cualquier principio de sujeción impositiva, es decir no importa de cual de los dos Estados contratantes sea residente el contribuyente, sino lo que importará es la participación en porciones iguales de las obligaciones tributarias generadas por el mismo.

Para mejor ilustrar dicha propuesta resulta conveniente desarrollar el siguiente ejemplo.

Si un residente de los Estados Unidos de América, realiza operaciones de inversión en México y por lo tanto obtiene ingresos derivados de la generación de ganancias, este deberá declarar sus ingresos y enterar al Fisco Mexicano el pago del Impuesto Sobre La Renta que corresponda de conformidad al procedimiento que la Ley Mexicana establezca para su calculo, así y en esas condiciones el fisco mexicano debe comprometerse a trasladar al fisco norteamericano, el 50% del impuesto recaudado por el primero, acompañándose de las documentaciones necesarias que justifiquen el monto de lo trasladado.

En el caso anterior la mencionada propuesta, se pude aplicar al pago de dividendos de una sociedad mexicana a alguno de sus socios residente en los Estados Unidos, correspondiéndole al fisco mexicano el derecho de gravar dichos dividendos de conformidad con la legislación nacional, y trasladando el 50% de dichos ingresos al Gobierno Americano, conservándose por consiguiente un porcentaje superior al permitido por el tratado (5%).

Y de igual manera para el caso de ingresos obtenidos por residentes mexicanos que obtengan ganancias en los Estados Unidos de América.

Como se denota en los puntos precedentes, la propuesta básica de este punto, consiste en el fin a la arcaica discusión sobre que principio de sujeción impositiva que debe adoptarse para la celebración de un tratado de esa especie y naturaleza, lo que en realidad continua conservando las garantías de seguridad fiscal para los inversionistas extranjeros, así como la coparticipación en forma equitativa por parte de los Estados contratantes en los beneficios de la recaudación fiscal que se genere de esa exportación de capitales, así como los frutos que estos generen en nuestro país.

CONCLUSIONES

1. El tratado internacional estudiado, evidencia el imperio y poderío que se disfraza en la suprema capacidad negociadora del vecino país del norte, el que impuso medidas que beneficiaron a la postre a su economía, disminuyendo la recaudación del fisco mexicano respecto al Impuesto Sobre la Renta, con relación a los residentes en los Estados Unidos de América.
2. La celebración del Convenio Estados Unidos Mexicanos – Estados Unidos de América objeto de estudio del presente trabajo, refleja la relación de dependencia con el vecino país del norte, que de hoy en adelante se estrecha más aún con la suscripción de dicho tratado internacional, el que por las coincidencias en tiempo, evidencia que fue una condición más para la suscripción del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.
3. La suscripción del convenio internacional México- Estados Unidos, para evitar la doble imposición, en materia del Impuesto Sobre la Renta, significó mutilar en su recaudación, una de las más importantes fuentes de recursos tributarios de las arcas mexicanas.
4. La investigación ha demostrado, que el Convenio Estados Unidos Mexicanos - Estados Unidos de América, para Evitar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta, resulta ser una convención que en su emisión violenta el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que pasa por alto las facultades exclusivas del Congreso de la Unión.
5. Es cuestionable que en lo interno deba surtir efectos el acuerdo internacional revisado, considerando que este modifica una ley secundaria, como es la del Impuesto Sobre la Renta, modificaciones que solo competen al Poder Legislativo, contraviniéndose la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
6. El proceso de Globalización en que se encuentran inmersos la gran parte de las naciones del mundo, fomenta la unificación de los principios de sujeción impositiva, prevaleciendo el de residencia, por lo que en un futuro no lejano será predominante a escala mundial el criterio anglosajón de gravámenes personales, por el que se pretende gravar todos los ingresos de un individuo sin importar donde se hayan obtenido.
7. Uno de los motivos y antecedentes de mayor influencia, son las medidas unilaterales que los Estados Unidos de América mantienen para atenuar la doble imposición de sus residentes, a través del método de deducción mejor conocido como "FOREIGN TAX CREDIT", por lo que en los últimos años la

tendencia ha sido a disminuir tal método, instando que México participe del sacrificio económico, a cambio de la recepción de inversión de ese país.

8. Como propuesta; la suscripción de los acuerdos Internacionales para prevenir la doble imposición, deben obedecer de acuerdo al principio de sujeción impositiva según el lugar de la fuente de riqueza, ya esta es una medida que asegura la participación de la Hacienda Pública en la generación de riquezas en territorio nacional, ya sea por residentes nacionales o extranjeros.
9. Otra propuesta es suspender la celebración de acuerdos internacionales para evitar la doble imposición, de acuerdo al esquema propuesto por la O.C.D.E., ya que las medidas que esta plantea, no son del todo equitativas sobre todo cuando se trata de acuerdos celebrados entre países de diferentes estratos económicos.

Por lo que de hoy en adelante debe negociarse diferentes formas de compartir el sacrificio fiscal por parte de los Estados Contratantes.

BIBLIOGRAFIA.

1. Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Colección Textos Universitarios, México, Editorial Themis. Décima tercera edición, 1998.
2. Kaplán Moroton A y B. Katzebach Nicholas. Fundamentos políticos de Derecho internacional. 1ª edición. México, Editorial Limusa- Wiley.. 1965.
3. Edison Gnazzo. Principales problemas y oportunidades que genera la operación y negociación de tratados tributarios, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Primera edición. 1992.
4. AUGUSTO FERNANDEZ SAGARDI. "La constitución y las Convenciones Fiscales Internacionales Celebradas por México". Convenios Fiscales Internacionales. Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, México. p.145.
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Tratados para evitar la doble imposición, México, Primera edición., Marzo de 1992.
6. Friedmann Wolfgang. La nueva estructura del derecho, Editorial Trillas. México. 1962.
7. Trón Manuel E. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México. 1990 Editorial Themis. Primera edición.
8. Urquidi, Víctor. Nuevas formas de inserción de las economías Latino Americanas en la economía internacional, en crisis y crecimiento en América Latina. Víctor Urquidi, Javier Villa Nueva (compiladores.) Fundación Raúl Prebich, Editorial Tesis. Argentina, 1989.

9. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, Editorial Porrúa, 1998.
10. De la Garza, Francisco. Derecho Financiero, México, Editorial Porrúa, 1995.
11. Flores Zavála Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa. 1990.
12. Bettinger Barrios, Herbert. Convenios impositivos para evitar la doble tributación, México, Editorial ISEF, 1998.
13. BURGOA ORIGUELA IGNACIO. Derecho Constitucional Mexicano, México, Editorial Porrúa S.A. cuarta edición. 1982. p. 355.
14. VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS; Derecho Financiero y Tributario. Quinta Edición. Buenos Aires, Argentina. 1994. p 186.
15. CARPIZO MACGREGOR, Jorge. Estudios constitucionales. Editorial Porrúa S.A. Sexta edición, p 1998.

DOCUMENTOS

1. Antecedentes, problemas y perspectivas de la doble Imposición Internacional, Dirección General de asuntos Hacendarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1978.
2. Modelo de Código Tributario para América Latina, Organización de Estados Americanos, Banco Interamericano de Desarrollo.
3. Convenios Fiscales Internacionales, editado por el Tribunal Fiscal de la

Federación, México 1994.

LEGISLACIÓN

1. Decreto de promulgación de la Convención de Viena, sobre el derecho de los tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales, o entre Organizaciones Internacionales, adoptado en la Ciudad de Viena, Austria, el 21 de marzo de 1986.
2. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos Con el Gobierno de Canadá, para impedir la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (D.O.F. 15- 08- 1991)
3. Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación, 3 de febrero de 1994.
4. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
5. Código Fiscal de la Federación.
6. Código Financiero del Distrito Federal.
7. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

FUENTES ELECTRONICAS

- 1).- <http://rtn.net.mx/O.C.D.E./estruc.htm1>.