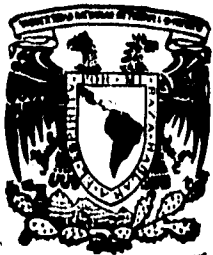


40
rij



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

La Doble Imposición Internacional, Un Nuevo Perfil del Licenciado en Contaduría

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
Que para Obtener el Título de
LICENCIADO EN CONTADURIA
P r e s e n t a
Héctor Javier González Ramírez

Asesor del Seminario:
C. P. SALVADOR ROTTER AUBANEL



MEXICO, D. F.

1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradezco...

A mis padres, el Prof. Alejo Metodio González Carbajal y la Profra. Graciela Ramírez Chávez, por el apoyo, esfuerzo y dedicación que siempre me han brindado durante tantos años de estudios, y que gracias a ellos debo mi formación tanto personal como profesional y familiar.

A los profesores: Eduardo Maubert Viveros, Lilia Olga Varela Barraza, Julio Ortiz, Clara Mason Velasco, Miguel Angel Diaz Pérez, Alvaro Cerdón Alvarez, Emilio Ordoñez López, Ángel Osornio Morales, Jaime Espinosa de los Monteros y José Silvestre Méndez Morales, que por su dedicación y profesionalismo, fueron parte importante en mi formación a lo largo de mis estudios en la licenciatura.

De manera muy especial a la Psic. Angélica Oviedo López, C.P. y M.A. Salvador Ruiz de Chávez, L.A. Francisco Pedronni Luna, L.A. Adrián Méndez Salvatorio y al Ing. Antonio Castro Martínez por el apoyo y confianza que siempre me han brindado, durante mi estancia en la FCA y en particular en el Programa Emprendedores UNAM, igualmente al C.P. Salvador Rotter Aubanel, por sus valiosos consejos y asesoría brindada a lo largo de ésta investigación.

A mis amigos y compañeros de generación: Enrique Eduardo Escamilla Salgado, Jaime Jesús Estrada Serafín, Oscar Jaimes González, Norma Moreno Villagra, Norma Bofil, Fernando García Quezada, Raúl Balderas Gúzman, y especialmente a María Eugenia Salcedo Rojas, por su amistad y las inolvidables jornadas de trabajo y estudio que pasamos juntos.

A Ángel Amezcua Reyes, J. Hilario Corona Uscanga, Emifiano Rico Nieto, César Márquez Márquez, Marcela Robles Arvizu, Norma Solís Santana, Eduardo Soler Aguirre, Perla Morales Sánchez, Lilia Fabila González, Claudia Solís Castañeda y Ramón Romano Villanueva, compañeros inseparables y grandes colaboradores dentro del Programa Emprendedores UNAM.

A mi estimada escuela, la Facultad de Contaduría y Administración, lugar de gran calidad académica y humana, forjadora de grandes hombres para el progreso de nuestra nación.

A mi querida Universidad Nacional Autónoma de México, lugar de cultura, investigación, deportes y convivencia humana, que gracias a la comunidad existente en ella, hombres y mujeres como yo, han tenido, tienen y seguirán teniendo la oportunidad de decir con orgullo que somos egresados de la Máxima Casa de Estudios de México.

Gracias a todos.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
METODOLOGÍA	5

CAPITULO I

ANTECEDENTES

1. Introducción	9
2. Definición de Doble Imposición	10
3. Elementos que conforman la Doble Imposición	11
A. El Tributo	12
B. El Impuesto	12
C. La Relación Jurídica Tributaria	13
D. El Poder Tributario	14
4. Doble Imposición Interna y Doble Imposición Internacional	15
A. Doble Imposición Interna	16
B. Doble Imposición Internacional	18
5. Potestad Tributaria de los Estados en materia Internacional	21

6. Causas y Consecuencias de la Doble Imposición Internacional	24
A. Causas de la Doble Imposición Internacional	25
a). Intercambio comercial	
b). Aspectos jurídicos	
c). Aspectos impositivos	
B. Consecuencias de la Doble Imposición Internacional	28
a). Discrepancia de la carga fiscal	
b). Evasión fiscal internacional	
c). Freno al desarrollo económico	

CAPITULO II

MEDIDAS TENDIENTES A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. Introducción	37
2. Tratados Tributarios en México	40
3. Medidas Unilaterales para evitar la Doble Imposición	41
A. Método de deducción del impuesto	42
B. Método de reducción del impuesto	43
C. Método de diferimiento del impuesto	43
D. Método de crédito por inversión	44

E. Método de exención, exoneración o reparto del impuesto	44
F. Método de acreditamiento o imputación del impuesto	45
a). Imputación Integral	
b). Imputación ordinaria	
4. Medidas Bilaterales	47
A. El Derecho Internacional	48
B. Fuentes del Derecho Internacional	48
C. Definición de Tratado	49
D. Diferencia entre Tratado, Contrato y Acuerdo Ejecutivo	50
E. Principios generales de los tratados	52
F. Órgano que crea el tratado	52
G. Ámbito jurídico de los tratados internacionales celebrados en México	53
H. Estructura de los tratados tributarios	56
a). Ámbito de aplicación	
b). Definiciones generales	
c). Criterios jurisdiccionales entre soberanías fiscales	
d). Métodos para evitar la doble imposición	
e). Disposiciones especiales y disposiciones finales	

I. Negociación de convenios tributarios	59
a). Propuesta de negociación	
b). Negociaciones técnicas	
c). Firma del convenio	
d). Entrada en vigor	
J. Principales modelos de tratados tributarios	61
K. Métodos establecidos en los convenios tributarios para evitar la doble imposición internacional	63
a). Exención integral o con progresividad	
b). Crédito o imputación del Impuesto	
c). Diferimiento del Impuesto	
d). Reducción del Impuesto	
5. Disposiciones contenidas en los tratados	68
6. Universalidad de los tratados tributarios	70

CAPITULO III

EL PERFIL DEL LICENCIADO EN CONTADURÍA ANTE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1. Introducción	73
2. Perfil del Licenciado en Contaduría	74

A. Concepto de Profesión	74
B. Concepto de Contaduría	74
C. Conocimientos del Licenciado en Contaduría	75
D. Habilidades del Licenciado en Contaduría	78
E. Actitudes del Licenciado en Contaduría	81
3. Planes de Estudio para la Licenciatura en Contaduría Pública	83
A. Universidad Nacional Autónoma de México Facultad de Contaduría y Administración	83
B. Instituto Politécnico Nacional Escuela Superior de Comercio y Administración	86
C. Instituto Tecnológico Autónomo de México	89
D. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey Campus Ciudad de México	90
4. Campos de actuación fiscal internacional	93
A. Consultoría Fiscal Independiente	93
a). Contabilidad	
b). Auditoría Externa	
c). Asesoría Fiscal	
d). Asesoría Administrativa	
e). Servicios a Empresas Pequeñas	

B. En el Sector Privado	96
C. En el Sector Público	98
D. En la Docencia	99
E. En la Investigación	101
a). Académica	
b). Universitaria	
c). Privada	
d). Pública	

CAPITULO IV

INVESTIGACIÓN DE CAMPO

1. Antecedentes	105
2. Determinación del Tamaño de la Muestra	106
3. Formulación del Cuestionario	108
4. Resultados del Cuestionario	113
5. Conclusiones de la Investigación de Campo	135

CAPITULO V
CONCLUSIONES GENERALES

I. Conclusiones Generales	139
LISTA DE REFERENCIA	144
BIBLIOGRAFÍA Y HEMEROGRAFÍA	151
ANEXOS	154

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

La nuestra es indudablemente una época inmersa en el cambio; nunca como ahora se han realizado en el diario acontecer tantos y tan variados eventos que afecten y modifiquen tan rápida y profundamente las estructuras económicas, políticas y sociales del planeta. La internacionalización de los procesos de intercambio, el desarrollo de la tecnología y las comunicaciones propician la globalización, estrechan la interdependencia de las naciones y generan nuevas áreas del comercio que rebasan las fronteras nacionales.

Hoy día, ningún país que aspire a desarrollar su economía y a elevar los niveles de vida de su población puede permanecer al margen de estos cambios, por lo que en el ámbito nacional las transformaciones también han sido profundas e importantes. Un ejemplo de esto lo tenemos en el repunte de las exportaciones y por ende un mayor número de operaciones internacionales.

México busca integrarse activamente a las llamadas economías de Primer Mundo, por lo mismo, el acreditamiento de impuesto tendrá gran importancia para el cálculo y determinación final de los impuestos en las empresas mexicanas que tienen actividades con otras naciones.

La materia impositiva es también dinámica; por lo que busca adaptarse a estos continuos cambios en beneficio de las metas que persigue, contando con instrumentos y procedimientos impositivos internacionales que permitan rebasar sus fronteras dentro de su ámbito territorial.

Los instrumentos internacionales que permiten a los sistemas fiscales domésticos rebasar sus fronteras, son los convenios para evitar la doble tributación y los acuerdos de intercambio de información fiscal.

En general, los Convenios Tributarios se estructuran conforme a los modelos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) así como de la Organización de

Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), pero cada convenio es único y por ende diferente a los demás, por lo que no es posible analizar uno y considerar que se tiene el conocimiento general sobre el tema y asimismo el dominio de los demás instrumentos internacionales.

Ante la inminente competencia internacional, la complejidad y amplitud de las disposiciones fiscales internacionales, el Licenciado en Contaduría mexicana debe estar preparado. Dicha preparación comienza en las universidades, quienes tienen la responsabilidad de brindar a sus estudiantes las bases para poder participar en el Derecho Fiscal Internacional.

De ahí la urgente necesidad de que los Licenciados en Contaduría estén dispuestos a participar junto con sus conocimientos adquiridos en la Universidad, en ayudar al desarrollo del comercio exterior de las personas físicas y morales mexicanas, aprovechando al máximo los instrumentos fiscales internacionales y estableciendo una planeación fiscal internacional.

Un aspecto fundamental de este Seminario de Investigación consiste en que al tiempo que da una visión global del ambiente fiscal internacional en que nos desenvolveremos, ubica al Licenciado en Contaduría en el micro y macro ambiente en que sin duda desarrollará su actividad profesional; es decir destaca la responsabilidad que tiene para contribuir al mejoramiento y desarrollo socioeconómico del país dentro de esta aparentemente pequeña pero gran área del conocimiento.

Para realizar esta investigación consulté a expertos del Derecho Fiscal Internacional, me remití a la bibliografía existente y realice una investigación de campo para conocer los planes y programas de estudio en el área; y que piensa y cuál es la disposición del Licenciado en Contaduría como experto fiscal para participar activamente en esta área.

El desarrollo de la investigación ofrece en primera instancia la validez y fuentes del Derecho Fiscal Internacional, al tiempo de como se fue desarrollando esta área en nuestro país, ubicando el contexto nacional actual y su proyección al siglo XXI.

Asimismo, se dedica un capítulo para conocer aspectos relevantes del Licenciado en Contaduría, mismos que nos permiten evaluar sus conocimientos, habilidades y actitudes dentro de sus campos de actuación profesional, así como las principales fuentes del conocimiento dentro de su Universidad; llegando por último a conclusiones y propuestas interesantes.

Hoy y ante el compromiso que conlleva el privilegio de ser Universitario, nuestra generación debe responder al trabajo con tenacidad, pero sobre todo con cariño y dedicación, dando siempre el máximo esfuerzo y lo mejor de sí, para que tanto la nuestra como las generaciones futuras, disfrutemos en igualdad de circunstancias de un México nuevo y con mejor calidad de vida.

METODOLOGÍA

METODOLOGÍA

El medio ambiente tan cambiante en el cuál nos desenvolvemos en la actualidad, pone en peligro la supervivencia de cualquier entidad, siendo el Sector Empresarial susceptible de verse afectado por las vaivenes que presenta hoy día el contexto internacional y el nacional. De ahí radica la importancia, que este sector este asesorado por contadores muy bien capacitados en el área fiscal nacional e internacional.

Es conveniente por ende, haciendo énfasis en los cambios continuos y vertiginosos que se presentan ante nosotros, determinar el objetivo de participación de las Universidades frente a la educación de los Licenciados en Contaduría en el área fiscal internacional.

Lo anteriormente expuesto nos lleva a plantear la siguiente hipótesis :

Es necesario que un Licenciado en Contaduría recién egresado, colabore con las personas físicas y morales que generen operaciones internacionales, e implementen una planeación fiscal-financiera internacional para ayudar no sólo a que sobrevivan, sino para que consoliden su crecimiento futuro.

Por otra parte, y en lo que a Fuentes de Información se refiere, efectúe en primera instancia una Investigación Documental, empleando fuentes bibliográficas que dieran el soporte teórico necesario y adecuado al Seminario.

Asimismo, realicé diversas entrevistas a expertos en el manejo y solución de problemas de orden fiscal internacional, enriqueciendo con sus opiniones el contenido del Seminario.

Por último practiqué una investigación de campo por medio de entrevistas dirigidas, a estudiantes de la Licenciatura en Contaduría, en instituciones de educación superior, tanto del sector público como del privado.

La determinación del Universo es un aspecto fundamental en la Investigación de Campo, por lo que de acuerdo con la fórmula estadística que se detalla en el Capítulo IV, calculé el Tamaño de la Muestra a utilizar, dándole la representatividad necesaria. Asimismo y dentro del Capítulo IV antes señalado, se especifican los pormenores de la Recopilación de Datos.

Por lo que respecta a la última fase del Método Científico, que consiste en la Interpretación de Resultados, estos se presentan en forma clara, precisa y objetiva dentro de las conclusiones al Seminario de Investigación.

CAPITULO I
ANTECEDENTES

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente nuestro país está dentro de un proceso de globalización. El Licenciado Juan Carlos Izaza define la globalización como "el proceso de universalización de la vida política y económica" y dice "Solamente podemos hablar de historia universal, cuando una acción que tenga lugar en un país tenga también repercusiones en otro". (1)

Mientras el Licenciado Enrique Calvo Nicolau define a la globalización como "...un proceso de integración parcial de economías y que de manera simplificada se puede describir como la eliminación de fronteras y barreras arancelarias para las transacciones del comercio internacional que se lleva a cabo entre los residentes de dos o más países...". (2)

Es por eso necesario adecuar los sistemas jurídicos tributarios de los países que estén dentro del proceso de globalización para no detener u obstaculizar las transacciones internacionales. Es aquí, donde surge la necesidad de entre países soberanos, para celebrar un tratado regulado por un Derecho Internacional, pero es también aquí donde comienzan a surgir las siguientes preguntas :

- a. ¿Que es exactamente la doble imposición?
- b. ¿Cuál es la diferencia entre una doble imposición interna y una doble imposición internacional?
- c. ¿Existen los mismos elementos entre una doble imposición interna y una doble imposición internacional?
- d. ¿Cuáles son los principales problemas que ocasiona?
- e. ¿Donde aparecen por primera vez y quien los regula actualmente?

Las respuestas a estas interrogantes planteadas en la introducción serán aclaradas con mayor profundidad a lo largo de este primer capítulo.

2. DEFINICIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN

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

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

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

Según el diccionario la doble imposición se entiende como "El efecto de gravar impositivamente por dos o más disposiciones o autoridades fiscales un mismo objeto de tributación". (3)

El maestro Ernesto Flores Zavala considera "La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas."(4)

El licenciado Héctor Reyes considera "La doble imposición no surge cuando se pagan dos o más veces por una misma renta a un sólo ente público, o a dos o más entidades distintas. En los casos anotados existe un "exceso de imposición", "incongruencia o falta de lógica en la imposición"".(5)

Por lo que de acuerdo con las definiciones anteriores podemos decir que la expresión doble imposición es un juego de dos palabras "Doble " e "Imposición" y sólo puede ser adecuada para hacer ver un error cuando una o más entidades con facultad para fijar impuestos, gravan a un mismo contribuyente sobre una misma materia imponible, pudiendo contravenir una buena política tributaria, siempre y cuando estas no rompan las características de equidad y proporcionalidad.

Ahora bien, dicho problema podría surgir entre dos autoridades impositivas diferentes, cuando existe una falta de armonización tributaria que delimite los campos impositivos de las diferentes autoridades en materia fiscal.

3. ELEMENTOS QUE CONFORMAN LA DOBLE IMPOSICIÓN

El fenómeno de doble imposición requiere de una o la convergencia de dos autoridades fiscales con la facultad de exigir el pago de impuestos a ciertos contribuyentes. Dicha facultad se fundamenta en el Poder Tributario que cada Estado posea y que se le asigna a través de la Constitución Política que rige sus actividades. Este mismo poder se le puede atribuir también a las entidades y municipios que conformen dicho Estado. El Estado es una organización jurídico- político creada por la sociedad con poder soberano y coactivo suficiente para imponer unilateralmente sus decisiones y realizar sus objetivos dentro del marco legal en el que se desarrolla. Esta organización requiere de la satisfacción de necesidades colectivas y de recursos materiales que únicamente los propios individuos que la conforman le pueden

proporcionar. La obtención de tales recursos se encuentra basada en principios de justicia, equidad y proporcionalidad que tienden a la distribución de las cargas y servicios sociales con independencia de la contraprestación inmediata. De esta manera, los tributos constituyen la principal fuente por la que el Estado obtiene los recursos necesarios para cubrir su presupuesto.

Conviene ahora, aclarar ciertos conceptos que fundamentan la facultad tributaria de cada Estado. Comenzaremos desde el objeto mismo de la acción impositiva.

A. El Tributo

Etimológicamente la palabra tributo proviene del latín *tributum* lo que significa "Lo que paga un Estado a otro o un vasallo a su señor para indicar su sumisión".(6)

Para Giutani Fonrouye es "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su soberanía territorial, exigiéndolos de sujetos económicos sometidos al mismo".(7)

Para Dino Jarach el tributo es "Una prestación coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo mediante una entidad en dinero o en especie que está obligado a pagar el habitante del núcleo social determinado".(8)

De acuerdo a lo anterior, podemos considerar al tributo como un conjunto de contribuciones obligatorias que se desprenden de las normas establecidas por ley a cargo de las particulares para sufragar los gastos del Estado.

B. El Impuesto

Se estima que el término impuesto surgió en Francia e Inglaterra y desde entonces representa la principal fuente de ingresos para el Estado. Al respecto el Dr. Ignacio Burgoa Orihuela menciona : "El impuesto es un medio normal que unilateralmente, por un acto de autoridad, emplea el Estado para obligar coercitivamente

al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal misma y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella como sus dependencias y organismos.”(9)

Rafael Bielsa dice “El impuesto es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos”.(10)

Raúl Rodríguez Lobato dice “El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado en su carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.(11)

El Código Fiscal de la Federación de México en 1996, dice en el artículo 2 fracción I “Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo.”(12)

Por lo anterior puedo decir que el impuesto es diferente al tributo y por lo tanto forma parte como un elemento más de la doble imposición, incluso forma parte de las contribuciones, por lo que al igual que estas, debe tener una finalidad, un principio de justicia, proporcionalidad y equidad, estar dirigido a un sujeto y un objeto, estar establecido en ley.

C. Relación Jurídica Tributaria

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

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

El crédito fiscal es la cantidad determinada en dinero a favor del fisco, al respecto el art. 4o. del Código Fiscal de la Federación de México en 1996, señala lo siguiente: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".(13)

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

D. Poder Tributario

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

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

En términos generales, la soberanía fiscal de cualquier Estado se manifiesta a través de la imposición pecuniaria que ejerce sobre sus ciudadanos. Este poder tributario es ilimitado y puede alcanzar a personas residentes, bienes ubicados o hechos

ocurridos, tanto dentro como fuera del territorio de ese país. En tal situación sólo se admiten las excepciones derivadas de regímenes de reciprocidad establecidos expresa y tácitamente en acuerdos internacionales o en reglas aceptadas normalmente por todos los Estados.

Por lo anterior, podemos determinar los siguientes elementos específicos de la doble tributación, mismos que deberán concurrir para su origen :

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

4. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA Y DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

La doble imposición es un fenómeno que se puede presentar dentro de un mismo Estado (Doble Imposición Interna) o bien, que puede ocurrir entre dos o más Estados Soberanos (Doble Imposición Internacional).

Al respecto el Maestro Ernesto Flores Zavala menciona "La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas".(14)

A. Doble Imposición Interna

Dice Carlos Sellier "En este caso, la doble imposición se observa dentro de los Estados Federales".(15)

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

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

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

- a) Falta de limitación con respecto a los campos impositivos de la Federación, de los Estados y de los Municipios.
- b) Fraccionamiento en razón de la comodidad de la Hacienda Pública y para facilitar la inclinación de pago del contribuyente.
- c) Interés de la Hacienda pública de impedir la salida de los capitales producidos dentro del propio territorio.
- d) Fijación de dos gravámenes que se complementen con el fin de graduar la imposición o hacerla más fuerte, en vez de aumentar las cuotas primeramente establecidas.

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

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

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

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

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

Por último, y en relación con la legalidad de la doble imposición el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de México, señala que este fenómeno no es inconstitucional, y agrega que una misma fuente de ingresos puede gravarse por uno o más tributos, sin contradecir por ello a la Constitución. Así tenemos que el término "Doble Imposición Interna", puede ser conveniente sólo en la medida en que "la misma materia imponible comparece ante los ojos del legislador dos o más veces haciéndole considerar a un fantasma jurídico como una realidad substancial"(16), que debe ser eliminada para el beneficio del propio Estado.

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

B. Doble Imposición Internacional

La doble imposición Internacional es un fenómeno específicamente internacional, en el sentido de que supone la intervención de dos o más soberanías fiscales, distinguiéndose así de la superposición de impuestos en el interior de un mismo país o de la doble imposición nacional.

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

1. El gran desarrollo económico de las potencias capitalistas y su expansión a partir de la Revolución Industrial, lo que trajo entre otras consecuencias: los adelantos de la civilización, el mejoramiento acelerado de los medios de transporte y comunicación, y el deseo de muchos de estos países de comerciar e invertir capitales en otros.

2. El estancamiento económico de ciertos países que en su deseo de superación fomentan la transferencia de tecnología a través de la inversión extranjera, creando campos fecundos para su ejecución.

3. La introducción del impuesto sobre la renta como principal instrumento de recaudación.

Según Ernesto Flores Zavala " La doble imposición internacional ocurre cuando los Estados soberanos gravan la misma fuente, ya que cada Estado tiene derecho a

gravar a las personas que dependen de él por razón de su domicilio, nacionalidad o residencia".(17)

Para el C.P. José Ibarra Posada, la doble tributación internacional en México es un fenómeno que afecta a las personas que "...en virtud de la peculiaridad de sus actividades económicas, quedan sujetas simultáneamente en sus operaciones o rendimientos patrimoniales, a gravámenes establecidos dentro de nuestra legislación, como la de algún país extranjero".(18)

El Licenciado Emilio Romano sostiene que la doble tributación entre los países representa "...la carga fiscal adicional a la que pueden verse sujetos los contribuyentes que efectúan operaciones en el extranjero."(19)

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

En las observaciones generales del Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio, elaborado por el Comité Fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (O.C.D.E.) y publicado en 1963, se define a la doble tributación jurídica internacional como "...el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo."

En el modelo de Convenio México y Londres, publicado por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en el año de 1946, se dice que hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal. La carga tributaria adicional puede deberse o no sólo a diferencia de los criterios tributarios de los estados afectados, sino al hecho de que dos o más jurisdicciones establezcan concurrentemente impuestos

que tengan las mismas bases de incidencia, sin tener en cuenta las reclamaciones de otras administraciones fiscales.

De las definiciones anteriores se deducen los siguientes elementos que deben concurrir para identificar la figura de la doble imposición internacional :

1. Resulta evidente que el fenómeno de la doble tributación internacional requiere, al menos, de la convergencia de dos autoridades fiscales soberanas.
2. La simultaneidad en que deben concurrir las legislaciones impositivas puede darse en un momento o en un período determinado.
3. Existir la presencia de dos contribuciones, junto con la necesidad de que la contribución implantada por cada uno de los Estados sea la misma o su equivalente.
4. Un mismo elemento material del hecho imponible.
5. Un mismo sujeto pasivo que soporte los gravámenes.
6. Se requiere una acumulación de la carga tributaria, es decir, un gravamen final superior al que hubiera exigido de no existir la doble imposición.

Como podemos percibir, el fenómeno en estudio origina cuatro problemas básicos, todos ellos relacionados principalmente con el proceso económico de los países involucrados:

1. Se viola el principio de justicia y equidad para los contribuyentes que reciben una imposición adicional en relación con aquéllos que sólo pagan un impuesto sobre la misma materia gravable.
2. El importe de las cuotas que en ocasiones debe cubrir un individuo sobre sus ingresos y que paga tanto en el país de donde los obtiene como en el país en que reside puede significar una carga excesiva e intolerable.

3. Lo anterior, propicia la evasión fiscal, con lo que disminuyen los ingresos que obtiene el Estado por concepto de recaudación.

4. La concurrencia de impuestos entre dos o más países obstaculiza el proceso de inversión extranjera, mismo que constituye un importante instrumento para el crecimiento económico de las naciones.

Considerando esto, la comunidad internacional ha hecho grandes esfuerzos que se abocan de manera particular a la eliminación de los efectos que genera la doble imposición entre las naciones.

5. POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS EN MATERIA INTERNACIONAL

Precisadas las características del fenómeno de la doble imposición internacional, puede advertirse que desde un ángulo jurídico no plantea, en sentido estricto una cuestión de legitimidad, pues cada país al exigir el pago del gravamen que entiende corresponderle, lo hace en ejercicio de la potestad tributaria que se adjudica según los principios que sustenta con este propósito. Dice Gunnar Myrdal al respecto "La doble y la múltiple tributación son una situación anómala que desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales independientes entre sí, y desde el punto de vista del contribuyente consiste en soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más estados."
(20)

El ejercicio de la potestad tributaria puede ocasionar esa situación anómala y molesta, pero el hecho de que exista no quiere decir que resulte necesariamente injusto o que sea contraria a derecho. Sin embargo, encontramos en las diversas legislaciones tributarias disposiciones encaminadas a evitar o alivianar el impacto de la múltiple tributación, a efecto, de que el peso de esa carga tributaria múltiple no obstaculice o impida del todo la ejecución de operaciones internacionales. Estas disposiciones

contenidas en las legislaciones tributarias tienen como consecuencia la limitación o eliminación del derecho de un Estado a exigir determinado impuesto. Jurídicamente, presenciamos una restricción o pérdida voluntaria de facultades o atribuciones legales.

En materia de derecho fiscal internacional, se dice que no existen normas de carácter internacional que impongan restricciones a la soberanía del Estado. También se ha afirmado que el poder tributario es una de las más clásicas y convincentes exteriorizaciones de la soberanía a la que se ha convenido llamar soberanía fiscal. Por tanto, el estado, debe ser dotado por antonomasia de este poder, no tiene límite alguno, pudiendo determinar los casos de sumisión a su propio ordenamiento tributario e imponer legalmente los tributos sobre la materia que estime conveniente, de la forma, en la medida y demás condiciones que le parezcan adecuadas.

En derecho tributario material no hay limitación alguna a la imposición, los criterios de vinculación con el sujeto activo, están más directamente entre los sujetos o entre el hecho imponible y el sujeto activo; pudiendo ser de cualquier naturaleza y la única limitación es de índole práctica, debiendo la ley establecer como hechos imponibles solamente aquellos que de cierta manera sean controlables por la administración y sean susceptibles de conducir al resultado que la ley fiscal propone. Dentro de estos límites el legislador puede establecer cualquier criterio de vinculación de hecho imponible al sujeto activo según le parezca más oportuno.

La cuestión que se plantea aquí es en relación a la existencia de una norma del Derecho Internacional que prohíba la existencia de dobles imposiciones; esto es ¿existe una norma superior que limite los poderes de cada una de las soberanías fiscales?.

El principio de soberanía fiscal, sugiere las siguientes consecuencias :

1. Derecho exclusivo a cada Estado a ejercer su poder tributario en su territorio.
2. La no actuación coactiva del Estado fuera de sus fronteras.
3. Facultad de tomar en consideración los presupuestos ocurridos en el extranjero.

Por lo que en resumen considera Gunnar Myrdal, "no existe norma alguna en el orden jurídico internacional, costumbre internacional, o principio general del derecho que restrinja el poder de un Estado soberano e imponer gravámenes".(21)

Así la ausencia de disposiciones fiscales internacionales que limiten la jurisdicción tributaria de un país determina que cada país puede adoptar cualesquiera de los criterios existentes que fundamenten la potestad tributaria.

En consecuencia, cada nación está facultada legalmente para gravar a sus nacionales y extranjeros residentes, así como a sus nacionales no residentes sobre una base mundial (universal); y a los extranjeros no residentes en la medida que exista un mínimo de conexión o vínculo con el Estado, conforme al criterio de la fuente.

Las únicas limitaciones existentes son las fijadas por los acuerdos internacionales en cada caso particular, o aquellas autoimpuestas por conveniencias de comercio e inversiones internacionales.

Sin embargo, algunos de los principios del Derecho Internacional tienen significación en el campo tributario. Por ejemplo:

1. "La no discriminación por razón de nacionalidad".

En el área fiscal es "la no sujeción a un impuesto discriminatorio a los extranjeros".

2. "El gobierno de un Estado no puede realizar actuación administrativa alguna en el territorio de otro Estado, sin la autorización o el permiso especial".

Fiscalmente es "la no actuación de la administración tributaria más allá de sus fronteras".

La Convención Internacional sobre Relaciones Diplomáticas de Viena (Artículo XXIII) elevó a categoría de principio:

3. "La exención que por mera cortesía se otorgaba a los diplomáticos en materia del Impuesto Sobre la Renta".(22)

Por último se hace notar que los tribunales internos de los distintos países no han aceptado, en ausencia de ley o tratado, condenar la doble imposición basándose en los principios generales del derecho.

6. CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Si la doble imposición internacional resulta legal y desde el punto de vista jurídico no presenta problema alguno, ¿Cuál es la razón de su estudio?, ¿Porqué preocupa tanto a los países y organismos internacionales?

El Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, por ejemplo, señalan en el documento titulado "Directrices para los Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo", que si los países no coordinan entre sí la tributación de la renta internacional, tienen que soportar una carga más onerosa que la interna, y que las consecuencias o la equidad pueden verse perjudicadas por falta de una coordinación tributaria.

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

A. Causas de la Doble Imposición Internacional

a). Intercambio Comercial

La doble imposición internacional siempre deriva de las operaciones que se realizan en el extranjero, según el Licenciado Enrique Calvo Nicolau "...cuando los países entran en interacción comercial, se produce un fenómeno que se conoce como doble tributación internacional".(23)

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

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

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

La armonización tributaria de las naciones que participan en un proceso de integración, puede ser un instrumento para regular los efectos de la globalización entre países, ofreciendo perspectivas más favorables para su crecimiento y desarrollo.

b). Aspectos Jurídicos

Como pudimos ver en el tema 1.5. de La Potestad Tributaria del Estado, la Soberanía de un Estado implica la facultad para imponer medidas que regulen su actividad interna. Como menciona el Licenciado Modesto Seara: "la soberanía es un poder que no está sujeto a otro poder".(24)

Por lo que reitero, que la doble imposición internacional no constituye un hecho ilegítimo, sólo cuando en un país en el que existan leyes y tratados a través de los cuáles se fijen métodos para su eliminación, esta se volviera a imponer.

Ahora bien, no obstante de no tratarse de un hecho ilegítimo, jurídicamente la adopción de medidas para evitar la doble tributación, representa una pérdida voluntaria del poder del Estado para fijar los impuestos.

c). Aspectos Impositivos

Al gravar distintas fuentes de riqueza imponible, los países utilizan diversos criterios jurídicos que varían según sus necesidades. El Licenciado Enrique Calvo Nicolau menciona que las diferentes soberanías fiscales se basan en los siguientes criterios de imposición :

1. Nacionalidad del un sujeto, donde el Estado impone un gravamen a los sujetos que tienen pertenencia permanente y pasiva con dicho orden jurídico estatal.

2. Residencia del sujeto, consiste en imponer un gravamen por el hecho de poseer un establecimiento en el territorio de ese Estado, independientemente de su nacionalidad.

3. Ubicación de la fuente de riqueza, donde el Estado grava a los sujetos que obtienen un beneficio por una fuente de ingresos que se localiza en el territorio de dicho Estado, sin considerar ni su residencia , ni su nacionalidad. (25)

Por su parte el maestro Ernesto Flores Zavala considera que existen dos tipos de sujeción tributaria y una coexistencia de ambas :

1. Sujeción personal, que deriva de la nacionalidad, domicilio o residencia de los sujetos.

2. Sujeción real, que deriva del espacio territorial en que se origina la renta imponible.

3. Coexistencia de la sujeción real y la personal, donde el contribuyente debe poseer una fuente de ingresos en el extranjero, por la cual deba pagar mayores impuestos en comparación con la cantidad que le corresponde en el país en el que reside personalmente.(26)

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

1. Criterio personal, residentes o nacionales de un país, independientemente del lugar de donde obtengan sus rentas.

2. Criterio territorial, donde se gravan las ventas que se obtengan dentro del espacio territorial, sin considerar, residencia o nacionalidad del perceptor.(27)

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

A) Diferencia de criterios.- Dos países que se interaccionan aplican simultáneamente diferentes criterios de sujeción, por lo cuál una misma renta se grava

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

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

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

B. Consecuencias de la Doble Imposición Internacional

a). Discrepancia de la Carga Fiscal

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

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

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

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

b). Evasión Fiscal Internacional

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

A continuación se desarrolla un somero análisis sobre evasión fiscal, causas y efectos que provoca para cualquier país; las causas que generan la evasión fiscal son muchas por lo que detallar en que consiste cada una no es el objetivo de esta tesis, es así como mencionaremos los principales aspectos que pueden propiciarla.

En la evasión fiscal se considera que el contribuyente infringe la ley, ya que en este caso se utilizan medios ilícitos para incubrir el hecho imponible real. Según el Diccionario de Contabilidad de Eduardo Franco Díaz señala como evasión fiscal al "Incumplimiento en el pago de un impuesto, una vez que se ha caído en la situación que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal, mediante simulación o artificio".(28) Bajo tales circunstancias, se presume que existe evasión fiscal cuando el contribuyente realiza un hecho o acto que pueda calificarse como fraudulento.

Según el Código Fiscal de la Federación de México en 1996, en su artículo 108 define como delito de defraudación fiscal al acto que se comete con uso de engaños o aprovechamiento de errores, para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener beneficios indebidos con perjuicio del fisco federal. El mismo Código en el artículo 109 fracción IV señala que las penas para dicho delito se aplican a quien "Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."(29)

Ahora bien, las causas generales de la evasión fiscal son:

1. El dejar grandes lagunas legales que permiten a los contribuyentes escapar de la imposición.
2. Desconocimiento de la materia por parte del legislador.
3. Negligencia en la creación de leyes que conducen a una imprecisa interpretación o aplicación.
4. La incidencia de los impuestos sobre los sectores más débiles y la crisis económica en general.

5. Poca o nula actitud solidaria del ciudadano para contribuir a la satisfacción de necesidades colectivas; principalmente por deficiencias económicas o políticas que les generan resentimiento.

6. Resistencia psicológica de las personas frente al acto impositivo cuando no existe una inmediata contraprestación.

7. Cuando la imposición se considera excesiva, desproporcional o injusta.

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

Dentro de los efectos de esta evasión fiscal tenemos :

1. Disminución de los ingresos de los Estados por concepto de impuestos
2. Desigualdad entre los contribuyentes que pagan y los que no pagan impuestos.
3. Aumento de cargas impositivas como consecuencia de falta de fondos estatales.
4. Destinar fondos de necesidades colectivas para controlar el fenómeno evasivo.
5. Menor solidaridad colectiva del contribuyente.
6. Mayor anarquía, desorden e insubordinación frente a las instituciones.

Por todo lo expuesto, un sistema fiscal que no reconoce las causas y los efectos de la evasión fiscal, y que no establece medidas para evitarlos o disminuirlos, se convierte en un sistema cómplice del atraso y la conservación de un Estado falto de progreso y crecimiento positivo. Corresponde a la política fiscal de cada país implementar medidas que impidan al impuesto ser parte del desarrollo económico; evitando las prácticas de terrorismo fiscal que conducen al castigo antes que a la prevención, incrementando la desconfianza entre los inversionistas por el ejercicio coactivo de la autoridad.

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

c). Freno al Desarrollo Económico

Los problemas señalados anteriormente obstaculizan indudablemente el desarrollo económico de los países de las siguientes formas:

1. La injusticia que se comete al gravar desproporcionalmente una renta provoca gran temor entre los contribuyentes y los obliga a retirar sus capitales de aquellas actividades que pueden resultar excesivamente gravosas, para colocarlos en actividades quizá menos productivas pero que ofrecen mayor seguridad.
2. La evasión fiscal como fenómeno provocado por la doble imposición internacional, reduce considerablemente los ingresos que perciben los Estados por concepto de impuestos.

Dentro de la política económica de muchos países, se reconoce como principio generalmente aceptado que la inversión extranjera sea una palanca del desarrollo, pues este difícilmente puede darse si sólo se utilizan los niveles de ahorro del Estado. Para comprender este aspecto, vale la pena señalar lo que se entiende por Inversión Extranjera.

Según el Licenciado Carlos Arellano García, se entiende por inversión extranjera "...la acción y efecto de colocar capital, representado en diversas formas en país diferente de aquél en donde se obtienen los beneficios de la aplicación de recursos".(30)

Dentro de la Nueva Ley para la Inversión Extranjera publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1993, se define a la inversión extranjera como:

- a) La participación de inversionistas extranjeros, en cualquier proporción, en el capital social de sociedades mexicanas;
- b) La realizada por sociedades mexicanas con mayoría de capital extranjero; y
- c) La participación de inversionistas extranjeros en las actividades y actos contemplados por esta ley.

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

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

Dentro de los principales factores que condicionan la llegada de inversiones a un país, se encuentran :

1. La estabilidad política;
2. Disponibilidad de mano de obra y materias primas;
3. El régimen jurídico general y
4. La libre circulación de capitales.

Al respecto cabe mencionar que cuando existe doble imposición se observa un estancamiento que evita la fluidez de la circulación de bienes, servicios y capitales entre los países.

El proceso de inversión extranjera implica grandes beneficios :

1. Mejora la situación de la balanza de pagos.
2. Contribuye al desarrollo del país huésped.
3. Transfiere los conocimientos tecnológicos.
4. Capacita a la fuerza de trabajo local.
5. Permite la exportación de productos.
6. Ayuda a la concurrencia de mercados internacionales.
7. Surgen industrias suministradoras locales.
8. Se eleva el ingreso fiscal y el nivel de vida económica.
9. Reduce los costos de los productos por no pagar fletes y aranceles.
10. Sirven de ejemplo a la inversión local.

Pero, también grandes efectos negativos:

1. Predominio monopólico de las empresas de inversión extranjera.
2. Dificultad para crear empresas locales.
3. Desplazamiento de empresas locales.
4. Descapitalización por pago a titulares, intereses, dividendos, etc.
5. Presión política por parte del extranjero.
6. Irrelevancia de las necesidades sociales del país receptor.
7. Introducción en el país huésped de maquinaria obsoleta.
8. Pretender ejercer influencia en el país huésped.

Para evitar los efectos negativos se podría considerar lo siguiente :

- a) No otorgar financiamiento interno nacional a la inversión extranjera.
- b) Distinguir auténticamente a la empresa nacional de la extranjera
- c) Una política fiscal sin trato de privilegio al extranjero.
- d) Combatir prácticas monopolísticas.
- e) Evaluar la magnitud y objetivo de la y inversión extranjera.
- f) Evaluar ventajas y desventajas de la inversión extranjera para el país receptor.
- g) Interposición diplomática para la protección de los intereses extranjeros.

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

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

Es por eso necesario promover el comercio internacional, el libre juego de capitales de trabajo y tecnológicos pero también impedir la inequidad de la carga fiscal hacia los contribuyentes, para que la doble imposición no siga formando parte de un problema que preocupa a los Estados y a los particulares que se relacionan comercialmente con el extranjero.

Es por eso, como se han emitido diversas medidas tendientes a eliminar este problema. El estudio de esos esfuerzos lo veremos en el siguiente capítulo.

CAPITULO II

MEDIDAS TENDIENTES
A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

CAPITULO II

MEDIDAS TENDIENTES A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

En 1946 el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, creó una Comisión Fiscal con el objetivo de emprender estudios y asesorar al Consejo en el campo de la Hacienda Pública, especialmente en sus aspectos jurídicos, administrativos y técnicos. En 1954, la Comisión Fiscal y el Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de funcionar, por lo que el centro de la actuación en materia de la tributación internacional se desplazó hacia la Organización Europea de la Cooperación Económica (O.E.C.E.).

El 25 de febrero de 1955 el consejo de O.E.C.E., adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación. Para esta fecha existían ya alrededor de 75 convenios bilaterales de carácter general firmados entre los países que ahora son miembros de la O.C.D.E. La recomendación adoptada en 1955, se tradujo posteriormente en el establecimiento del Comité Fiscal de la O.E.C.E. en marzo de 1958. En el año de 1960 la O.E.C.E. cambió su nombre por el de Organización de la Cooperación y Desarrollo Económicos, misma que actualmente se reconoce con las siglas O.C.D.E.

La O.C.D.E., reconoció que los esfuerzos por eliminar la doble tributación entre países miembros debería ir más allá de la esfera de los impuestos regulares sobre renta y patrimonio por lo cual solicitó en 1963 al Comité Fiscal, que elaborará un proyecto para plasmar lineamientos uniformes que resolvieran estos problemas en materia de patrimonios y herencias, este convenio se dio a conocer en 1966.

El modelo de doble tributación emitido en 1966, ha sido adecuado conforme a la experiencia lograda en los países que lo aplican. Tal revisión se ha hecho necesaria también para considerar los cambios en los sistemas impositivos el incremento de las relaciones fiscales, el desarrollo de nuevos sectores de actividades industriales y comerciales, y las formas complejas de organización adoptadas por las empresas en la esfera de sus actividades internacionales. De este modo en 1971, el Comité de Asuntos Fiscales se dio a la tarea de revisar el Proyecto de Convenio de 1963 y de sus comentarios. Tales trabajos condujeron a un nuevo texto de convenio, que se denominó "Modelo de Convenio de 1977", así como a nuevos comentarios. Desde entonces sus lineamientos se han revisado en forma constante y sus últimas actualizaciones de fecha datan del 10. de septiembre de 1992. Por otro lado, en 1967 el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas reconoció la conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. Dichas consideraciones condujeron a la elaboración de un texto que utilizó los lineamientos de la Convención del Modelo de la O.C.D.E., para evitar la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. En diciembre de 1979, se aprobó el texto final de dicha Convención y entro en vigor a partir de 1980.

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

2. TRATADOS TRIBUTARIOS EN MÉXICO

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

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

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

"...la celebración de tratados para evitar la doble imposición, consiste principalmente en la posibilidad de armonizar sistemas impositivos entre países y en resolver la doble causación del impuesto que no es posible eliminar con medidas unilaterales. Además este instrumento permite establecer medidas recíprocas de exención y otorga mayor certeza jurídica al inversionista. Otro de los atributos más importantes de los tratados, es que posibiliten una más eficiente administración y fiscalización de impuestos".(31)

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

Por otra parte, México inició desde 1981 un proceso de adaptación de nuestra legislación en materia de Impuesto Sobre la Renta a la técnica que utilizan los tratados. Así tenemos que en ese año se abandonó el criterio de nacionalidad para adoptar el de residencia y establecer bajo este último criterio a los sujetos del impuesto. Además, se incluyeron las mismas definiciones que contienen los modelos tributarios con respecto al establecimiento permanente. Una reforma más, efectuada en octubre de 1993, fue la de reducir la tasa impositiva sobre la renta del 35 % al 34.5 % aplicable al último trimestre de ese año, y con el 34 % a partir del 1o de enero de 1994, con ello se logra equiparar la tasa del impuesto mexicano en relación con otros países del mundo.

Cabe hacer mención de que nuestro país adoptó los criterios de la O.C.D.E. facilitando con ello la posibilidad de celebrar tratados tributarios a nivel internacional, ha sido en base a dicho modelo que México ha negociado la mayoría de sus tratados.

3. MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Para Manuel E. Tron las medidas unilaterales son "...disposiciones jurídicas adoptadas unilateralmente en la legislación de un país y destinadas básicamente a evitar la doble imposición. Estas medidas son generalmente establecidas en la legislación fiscal de los países que aplican el principio de domicilio como criterio vinculante básico, ya que al agregar dicho principio al de la fuente, recae primordialmente sobre ellos la responsabilidad de la doble imposición".(32)

Por lo que podemos decir que, las medidas unilaterales son procedimientos que normalmente se establecen en la legislación fiscal interna de los países, por lo que varían de un Estado a otro. Ahora bien, si varían de un Estado a otro, no todas las naciones las incluyen en su legislación y tampoco surten efecto sobre todos los impuestos.

El principal objetivo que se persigue con la aplicación de tales medidas es el de evitar la doble tributación, aunque en ciertos casos pueden no cumplir ese propósito sino apenas atenuar o reducir el problema.

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

1. Atenuar o Reducir la Doble Imposición Internacional :

- A). Método de Dedución del Impuesto
- B). Método de Reducción del Impuesto
- C). Método de Diferimiento del Impuesto
- D). Método de Crédito por Inversión

2. Evitar la Doble Imposición a Nivel Internacional :

- A). Método de Exoneración, Exención o Reparto del Impuesto
- B). Método de Acreditamiento o Imputación del impuesto:

- a). Crédito Directo.
- b). Crédito Indirecto.
- c). Crédito por Impuesto Exonerado.

A. Método de Dedución del Impuesto

Con la aplicación de este método se permite deducir el impuesto pagado en el extranjero para el cómputo de la base gravable, es decir que el monto del impuesto extranjero se considera como un gasto deducible para determinar la renta global del residente. Un ejemplo de este método se observa cuando un país, por ejemplo, grava los dividendos percibidos por la casa matriz de sus filiales establecidas en el extranjero, sobre una base neta.

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

Para muchos especialistas en la materia, resulta común considerar a este método como una modalidad más del método de acreditamiento en un sentido más débil.

B. Método de Reducción del Impuesto

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

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

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

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

C. Método de Diferimiento del Impuesto

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

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

D). Método de Crédito por Inversión

En realidad este procedimiento se asimila más a un régimen de incentivos tributarios a favor de empresas con operaciones internacionales, que a una medida para atenuar la doble imposición. Su aplicación consiste en autorizar como deducción del impuesto o de la renta, y dentro de cierto límite, los importes que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos.

Generalmente, este método sólo se aplica sobre las inversiones que las empresas realizan dentro de su propio país y no sobre las que realizan en el extranjero (de la renta o del impuesto). Si se permitiera la deducción de la renta se trataría más que de un crédito por inversión, de un método de deducción como el expuesto anteriormente.

E). Método de Exención, Exoneración o Reparto del Impuesto

Su objetivo va más allá del mero intento por atenuar la doble imposición y pretende evitarla en medida de lo posible. En este caso, el Estado de domicilio o residencia libera total o parcialmente el pago del impuesto a los ingresos provenientes de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

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

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

El método de exoneración se aplica regularmente sobre dos formas :

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

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

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

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

A pesar de ser apoyado, no es un método aplicado ni por los países en desarrollo ni por los países desarrollados, principalmente por razones políticas, más que por razones jurídicas o económicas, ya que con gran dificultad un Estado puede renunciar al ingreso total o parcial que generan los impuestos.

F). Método de Acreditamiento o Imputación del Impuesto

Este método pretende evitar más que atenuar, los problemas de la doble imposición. Su aplicación consiste en deducir del impuesto causado en el propio país del contribuyente el que ya pagó en el extranjero.

Un ejemplo de lo anterior se observa, cuando un Estado grava la totalidad de la renta mundial de un contribuyente que reside en su territorio, pero imputa, deduce o acredita los impuestos pagados en el extranjero sobre la renta de fuente extranjera computable. En este caso, el país de residencia da por hecho la aplicación de los impuestos extranjeros por el país del inversor.

Este método se puede aplicar de dos formas :

a) Imputación Integral.

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

b) Imputación Ordinaria.

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

Pudiéndose aplicar a su vez, de dos formas :

1. Por país:

En este caso no es posible compensar las pérdidas de un país, con las ganancias de otro.

2. En general:

En este caso sí es posible compensar las pérdidas de un país, con las ganancias de otro.

Resulta interesante observar que este método es defendido por los países exportadores de capital o industrializados, y atacado por los países en vías de desarrollo o importadores de capital.

4. MEDIDAS BILATERALES

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

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

Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición se convierten en Tratados Tributarios toda vez que han sido ratificados y aprobados por la autoridad competente de cada país involucrado. Cuando se hable de tratado a celebrarse entre

países que se consideran soberanos en el orden jurídico, se hace referencia el Derecho Internacional, por lo cuál conviene definir lo que se entiende por esta rama del Derecho y posteriormente analizar lo que jurídicamente son los tratados y en que se distinguen de otros convenios internacionales.

A. El Derecho Internacional

Según el Licenciado Juan Manuel Sierra "El Derecho Internacional Público es el conjunto normativo de carácter obligatorio que fija los derechos y las obligaciones de los Estados, al mismo tiempo que rige sus relaciones recíprocas". (33)

Al desprenderse de la rama del Derecho General, no es contrario al Derecho Interno de los Estado como en muchas ocasiones se cree, pues éstos en su gran mayoría lo reconocen como obligatorio en su Derecho Público.

En México el artículo 133 Constitucional, establece que los Tratados forman junto con la Constitución, la ley Suprema de la República, siempre que aquellos no se opongan a la misma.

El Licenciado Modesto Seara afirma "El Derecho Internacional Público es el conjunto normativo destinado a reglamentar las relaciones entre sujetos internacionales".(34)

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

B. Fuentes del Derecho Internacional

Las Fuentes del Derecho Internacional se encuentran enumeradas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, mismo que representa al órgano judicial de las Naciones Unidas. Los diversos países ratificaron la Carta de las Naciones Unidas firmada en 1945, entre los que figuraba México, ellos han aceptado como fuentes del Derecho Internacional las que en el citado precepto se señalan.

La Corte, cuya función es decidir conforme al Derecho Internacional las controversias que les sean sometidas, deberán aplicar :

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

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

C. Definición de Tratado

Según el Licenciado Juan Manuel Sierra, los tratados son "la forma documentaria explícita en que los Estados dan un acuerdo." (35)

Para el Licenciado Modesto Scara Vázquez, tratado es "...todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos del Derecho Internacional." (36)

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

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

Resulta claro que los tratados deben regirse por el Derecho Internacional y no por el Derecho Interno de alguno de los Estados contratantes, ya que de otro modo el documento carecería de validez jurídica internacional al constituirse como un contrato y no como un tratado entre dos o más Estados.

D. Diferencia entre Tratado, Contrato y Acuerdo Ejecutivo

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

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

Según el Licenciado Eduardo Franco Díaz contrato es "...un documento que plasma la voluntad de quienes intervienen en él y señala la conducta que cada quien deberá observar con relación a un evento determinado". (37)

Según el Diccionario de Contabilidad, un acuerdo es "...la resolución tomada por una o varias personas en relación a un acontecimiento específico".(38)

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

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

En los Estados Unidos de América la diferencia entre ambos documentos radica en lo siguiente: el tratado debe celebrarse por el Presidente y contar con la asesoría y aprobación del Senado de su país. Por su parte los llamados acuerdos ejecutivos los celebra el Presidente o bien algún otro individuo con la autorización de este, pero sin la asesoría o consentimiento del Senado.

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

E. Principios Generales de los Tratados

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

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

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

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

d) El principio de respeto a las normas del "*Jus Cogens*".- El artículo 53 de la Convención de Viena sustenta las disposiciones con respecto a este principio, y señala que un tratado será nulo cuando resulte contrario a una norma imperativa de Derecho Internacional.(39)

F. Órgano que crea el Tratado

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

De acuerdo a las circunstancias señaladas, podemos observar claramente que el ámbito espacial de validez del tratado es el de los Estados particulares en los que impera el orden jurídico de los propios Estados contratantes. Por lo que, es el Derecho Internacional y no el Interno de las naciones el que determina la función orgánica del tratado.

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

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

G. Ámbito Jurídico de los Tratados Internacionales Celebrados en México

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

- a) El Presidente de la República tiene facultad exclusiva para celebrar tratados.

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

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

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

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

“117. Los Estados no pueden en ningún caso :

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

b) Los tratados deben someterse a la aprobación del Senado

Este requisito se fundamenta a través del artículo 76 constitucional :

“76. Son facultades del Senado :

I. Aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la unión”.

c) Los tratados internacionales que celebre México deben regirse por las normas fundamentadas en la Constitución.

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

“133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con la 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”.

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

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

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

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

I. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. Los Tratados Internacionales ratificados por el Senado.

III. Cualquier otra ley que emane de la referida Constitución, siempre y cuando observe principios acordes a ésta.

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

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

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

II. Estructura de los Tratados Tributarios

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

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

a) **Ámbito de aplicación.**- Abarca una serie de preceptos que determinan las personas, impuestos y territorios a los que se aplica el convenio.

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

2) **Ámbito Subjetivo:** La definición de los impuestos a los que se aplica el convenio puede hacerse de forma general (por ejemplo, "el presente convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio"), o mediante una enumeración

pormenorizada de los diversos conceptos tributarios vigentes en cada uno de los Estados. En el último caso se hace preciso incluir una norma adicional que haga obligatoria la aplicación del convenio a aquellos otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga a los mencionados y que los Estados Contratantes puedan establecer con posterioridad a la firma del convenio.

3) **Ámbito Territorial:** Al respecto de este campo de aplicación, el artículo 29 del Convenio de Viena sobre derecho de los tratados señala que, "un tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo". Es por ello que los tratados tributarios deben ser aplicables a todo el territorio de la nación, salvo en el caso de que los Estados contratantes hayan excluido determinados territorios (generalmente son aquéllos territorios sobre los que el Estado no ejerce una potestad ilimitada - antiguas colonias - artículo 3, inciso f, Convenio Americano), previéndose en este caso la posibilidad de extender la aplicación del convenio a los mismos, de común acuerdo entre ambos Estados contratantes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I. Negociación de Convenios Tributarios

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

El proceso de elaboración atraviesa las fases usuales de todo tratado internacional:

- a) Propuesta de negociación;
- b) Negociación;
- c) Autenticación;
- d) Firma del Texto y
- f) Ratificación.

A continuación se menciona brevemente cada una de estas fases:

a) Propuesta de Negociación

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

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

b) Negociaciones Técnicas

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

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

c) Firma del convenio

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

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

d) Entrada en vigor

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

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

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

J. Principales Modelos de Tratados Tributarios

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

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

Para los países desarrollados el objetivo fundamental de los modelos fiscales que pueden celebrarse como tratados tributarios, resulta ser el de evitar la doble imposición al distribuir equitativamente la potestad tributaria entre los países involucrados y adoptar medidas para evitar la evasión de impuestos.

De este modo, las naciones desarrolladas señalan que los tratados tributarios deben cumplir tres funciones principales :

a) Evitar la doble tributación mediante la distribución o limitación de los derechos de imposición del país de la fuente y del país de la residencia.

b) Evitar el tratamiento fiscal discriminatorio de los residentes de los Estados contratantes.

c) Permitir la asistencia administrativa recíproca para la prevención de la evasión y elusión tributarias.

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

Los modelos de convenios de doble imposición de uso generalizado y de los cuales se desprenden los criterios más utilizados en los convenios bilaterales, son en primer lugar el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) y en segundo lugar , el de los Estados Unidos de América o Modelo Americano.

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

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

K. Métodos Establecidos en los Convenios Tributarios para evitar la Doble Imposición

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

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

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

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

- a). Método de Exención Integral o con Progresividad;
- b). Método de Crédito o imputación de impuestos;
- c). Método de Diferimiento del Impuesto y
- d). Método de Reducción del Impuesto.

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

a) Método de Exención

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

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

La única modalidad bajo la cual opera este método como medida unilateral se observa en las disposiciones establecidas normalmente por los legisladores de los países por lo cual se exonera del Impuesto Sobre la Renta a los diplomáticos extranjeros, generalmente sobre una base de reciprocidad. En todos los demás casos su aplicación se limita a los tratados bilaterales.

Normalmente se identifican dos clases de aplicación de este método :

a) Exención Integral :

Se produce cuando el Estado de residencia por ejemplo, prescinde totalmente de las rentas procedentes del país de origen.

b) Exención progresiva :

Supone que el Estado de residencia considera las rentas provenientes del país de la fuente, sólo para determinar la cuota impositiva aplicable a las demás rentas. Este método se ajusta más al caso del impuesto sobre la renta de personas físicas, cuya base se calcula regularmente sobre una escala de tasas progresivas. En cuanto a las personas morales el método de exención con progresividad sólo puede aplicarse cuando el impuesto sobre la renta de sociedades se aplica a tasas progresivas.

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

b) Método de crédito o imputación del Impuesto

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

a) Crédito por impuesto exonerado o crédito ficticio :

Según Mansur y Robinson "Este tema es uno de los más polémicos y debatidos a nivel de doctrina y se vincula directamente con el método de crédito de impuesto o imputación. A través del *tax sparing* se consagra que el crédito de impuestos admitido en el país de residencia se aplique sólo a los impuestos efectivamente pagados sobre la renta en el país de la fuente, sino también a los que el contribuyente dejó de pagar en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas".(40)

Por lo que podemos resumir que, a través del crédito por impuesto exonerado, se dispone que el crédito de impuestos aceptable en el país de residencia, se aplique a los impuestos que el contribuyente no pago en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas, además de incluir aquellos impuestos pagados efectivamente sobre la renta en el país de la fuente.

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

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

b) Crédito Presumible :

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

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

c) Crédito por Inversión :

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

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

c) Método de Diferimiento del Impuesto

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

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

d) Método de Reducción del Impuesto

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

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

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

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

5. DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LOS TRATADOS

Dentro de las disposiciones contenidas en los convenios para evitar la doble imposición se encuentran :

- A) El ámbito de aplicación del Convenio;
- B) Los impuestos comprendidos;
- C) Algunas definiciones utilizadas según el Convenio :

- a) El nombre de los países;
- b) Estado contratante;
- c) Persona;
- d) Sociedad;
- e) Autoridad competente;
- f) Impuesto;
- g) Nacional;
- h) Tráfico Internacional;
- i) Residente de un estado contratante;
- j) Establecimiento permanente;
- k) Bienes inmuebles y
- l) Otros contemplados según sea el caso.

- D) Beneficios de las empresas;
- E) Transportación marítima y aérea;
- F) Personas Asociadas;
- G) Dividendos;
- H) Intereses;
- I) Regalías;
- J) Ganancias de Capital;
- K) Trabajos Independientes;
- L) Trabajos Dependientes;
- M) Participaciones de Consejeros;
- N) Artistas y Deportistas;

- Ñ) Pensiones;
- O) Anualidades;
- P) Funciones Públicas;
- Q) Estudiantes;
- R) Otras rentas;
- S) Eliminación de la Doble Imposición;
- T) Disposiciones Especiales :

- a) Trato a nacionales;
- b) Procedimiento Amistoso;
- c) Intercambio de Información;
- d) Agentes diplomáticos;
- e) Funcionarios Consulares y
- f) Reglas diversas.

- U) Entrada en Vigor;
- V) Denuncia y
- W) Protocolo.

Como podemos observar existe un amplio número de definiciones y reglas que se establecen en los tratados, recordemos también que existen varios modelos de tratados y que México ha firmado alrededor de treinta convenios para evitar la doble imposición con otros países.

Ahora bien, a pesar de que cada convenio se apega a cierto modelo, en muchas partes resultan ser diferentes; por lo que la podemos afirmar que la temática en cuanto a convenios es muy extensa y supera el objetivo de esta tesis.

6. UNIVERSALIDAD DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

La universalidad de los tratados tributarios se produce al relacionar dos o más acuerdos que tienden a eliminar la doble imposición.

El Doctor Herbert Bettinger ha dado en llamar Principios de Universalidad de los Convenios Tributarios al "...resultado de los actos que el contribuyente lleva a cabo, con el fin de evitar impactos impositivos que afecten una operación, producto de la carga tributaria que no sea posible recuperar..."(41)

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

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

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

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

Es así como los tratados tributarios, en las palabras del propio Doctor Herbert Bettinger representan "...el vehículo de actuación para reflejar lo que se pretende a través del principio de universalidad". (42)

A su vez la universalidad referida en párrafos anteriores, depende del modelo tributario que se adopte y las disposiciones impositivas que rijen en los países que se involucren mediante convenios bilaterales. El modelo tributario que permite la aplicación del principio de universalidad en la elaboración de los convenios bilaterales, es el sustentado por la O.C.D.E.

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

Sin embargo, y como excepción al convenio de la O.C.D.E., el Modelo Americano, establece limitaciones para que un tercero no relacionado se beneficie con la aplicación de los tratados tributarios. Un ejemplo de esta limitación la podemos encontrar en el artículo 17 del Convenio que celebró nuestro país con los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta.

Cabe aclarar que los demás convenios tributarios en los que México participa, no se encuentra un artículo que tenga por objeto la limitación de beneficios, y al no reflejarse esta limitación en la estructura del modelo, tampoco se refleja en el convenio bilateral. De este modo, el principio de universalidad cobra aplicación en los convenios celebrados con Canadá, Alemania, Francia, Suecia, España, Suiza y con los Países Bajos, ya que su contenido no sustenta artículos que limiten beneficios a terceros.

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

CAPITULO III
EL PERFIL DEL
LICENCIADO EN CONTADURÍA
ANTE LA DOBLE IMPOSICIÓN
INTERNACIONAL

1. INTRODUCCIÓN

El presente capítulo pretende generar conciencia en la comunidad del área contable, acerca del proceso enseñanza - aprendizaje y aplicación de esos conocimientos, particularmente en el ámbito del Derecho Fiscal Internacional, materia que se ve impactada en gran medida por la turbulencia tanto de la Política Económica del país, del proceso de globalización mundial y de los sistemas pedagógicos universitarios, lo que sin duda obliga a las instituciones de nivel superior a ponerse al nivel de los requerimientos de orden científico, tecnológico y del mercado laboral, cada vez de mayor complejidad y competitividad.

Consecuentemente este capítulo, deberá dar respuesta a las preguntas :

¿Actualmente, cuál es el perfil del Licenciado en Contaduría?

¿ Cubrirá este perfil las necesidades del ámbito fiscal internacional de las personas físicas y morales nacionales o extranjeras?

¿ Que hacen las Universidades y Tecnológicos al respecto?

¿ Que campos de actuación profesional del Licenciado en Contaduría requieren de conocimientos en el ámbito fiscal internacional ?

¿ Será necesario crear asignaturas en la licenciatura, respecto al Derecho Internacional y específicamente al ámbito fiscal internacional ó son temas que sólo deberán tratarse en un posgrado del área fiscal?

Hablar de educación, es referirse a un proceso sociocultural, a través del cual, el hombre adquiere conocimientos, los cuales le posibilitan el desarrollo de su persona y en consecuencia la transformación de la sociedad.

Proceso transformador que le permite cuestionar el por qué de las cosas, pero también encontrar soluciones, es por eso la inquietud de investigar la calidad de la educación en el área fiscal internacional y si esta, es un medio más para buscar el bienestar y desarrollo de nuestra sociedad ante estos nuevos retos de globalización mundial.

2. PERFIL DEL LICENCIADO EN CONTADURÍA

A. Concepto de Profesión

Según el C.P. Arturo Elizondo López la profesión es “el conjunto de conocimientos adquiridos y ejercidos de manera metódica, racional y objetiva sobre una área del conocimiento universal, con el propósito de satisfacer necesidades del hombre”.(43)

Según el C.P. Enrique Paz Zavala profesión es “el cúmulo de conocimientos adquiridos y ejercidos por una persona de manera paulatina, racional y objetiva de una rama determinada del conocimiento humano, con la finalidad de satisfacer ciertas necesidades de su comunidad”.(44)

Como pudimos observar, una profesión requiere :

1. Un cúmulo o conjunto de conocimientos sobre una rama del conocimiento humano;
2. Conocimientos adquiridos y aplicados por el profesionista y
3. Sirvan para satisfacer una necesidad del hombre y su comunidad.

B. Concepto de Contaduría

Para el C.P. Arturo Elizondo López Contaduría es “la disciplina profesional de carácter científico que fundamentada en una teoría específica y a través de un proceso, obtiene y comprueba la información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas”.(45)

Para el C.P. Enrique Paz Zavala Contaduría es “una actividad profesional que siguiendo el método científico, desarrolla la técnica contable a través de un proceso lógico, obteniendo información financiera comprobable y proporcionando medios de control sobre las operaciones realizadas por cualquier entidad económica”. (46)

Según el C.P. Javier Cocina Martínez, miembro del Centro de Investigación de la Contaduría Pública del Instituto Mexicano de Contadores Públicos: “La contaduría pública es una actividad de servicios profesionales que se da en la mayoría de las sociedades económicas, empero donde se proyecta con mayor intensidad y prestigio es en las economías de mercado” y menciona “El corazón de la contaduría pública se encuentra en la contabilidad, entendida ésta como un servicio que tiene como fin proporcionar información cuantitativa de las actividades financieras de las entidades con objeto de que sea útil para la toma de decisiones económicas de los lectores interesados”.(47)

Como pudimos observar la Contaduría Pública satisface la necesidad de las entidades económicas para obtener y comprobar la información de las transacciones realizadas por las mismas, a través de un proceso lógico desarrollando la técnica contable, obviamente para poder llegar a realizar estas actividades se requieren conocimientos mínimos sobre el área de impuestos, ya sea para el registro o para revisar la veracidad de esos mismos.

C. Conocimientos del Licenciado en Contaduría

Como requisitos intelectuales internos, el C.P. Arturo Elizondo López, menciona que el Licenciado en Contaduría deberá contar con las siguientes características generales :

I. Capacidad e interés intelectual, es decir, disposiciones y aptitudes para captar, comprender, evaluar y aplicar conocimientos, así como la posesión de hábitos de estudio.

2. Capacidad para tomar decisiones razonadas y fundamentadas, ya que mientras el técnico ejecuta, el profesional decide.

3. Elevado interés social, es decir, manejar un concepto amplio del mundo y desarrollar relaciones humanas de manera positiva y con un alto contenido ético.(48)

Para el C.P. Enrique Paz Zavala, el egresado de la Licenciatura en Contaduría, debe poseer requisitos cognoscitivos adquiridos, como los siguientes:

- a) Dominio de la Contabilidad;
- b) Conocimientos de las Técnicas de Costos;
- c) Manejo de los Sistemas de Control;
- d) Dominio de las Disposiciones Fiscales vigentes;
- e) Manejo de las Finanzas;
- f) Dominio de las Normas y Procedimientos de Auditoría;
- g) Manejo de los elementos básicos de Administración;
- h) Conocimiento de la informática y
- i) Conocimientos de áreas afines (Derecho, Economía, Matemáticas, etc.)

Los conocimientos enumerados anteriormente, dotan al profesionista para ejercer la carrera de forma general.(49)

Según el Centro Nacional de Evaluación (CENEVAL), los conocimientos que deberán poseer los egresados de la licenciatura en contaduría son:

1. Contaduría: contabilidad, costos, finanzas, fiscal, derecho corporativo y auditoría
2. Disciplinas relacionadas (administración, personal, comportamiento humano, producción, matemáticas, estadística, informática y economía)
3. Cultura general.

Ahora bien, el propio CENEVAL reconoce que el desarrollo de los perfiles general y específico de los egresados en la Licenciatura de Contaduría, está basado en el perfil que la UNAM - FCA presentó en su plan de estudios 1993, posteriormente recibió observaciones y comentarios para formular una ponderación de conocimientos como la siguiente :

CONOCIMIENTOS	PONDERACIÓN
CONTABILIDAD	24
COSTOS	14
FINANZAS	15
FISCAL	15
DERECHO CORPORATIVO	8
AUDITORIA	17
DISCIPLINAS RELACIONADAS	4
CULTURA GENERAL	3
TOTAL	100 %

FUENTE : CENEVAL, GUÍA DE EXAMEN 1994, EXAMEN GENERAL DE CALIDAD PROFESIONAL EN CONTADURÍA. EGPC - C, PÁG. 6.

Como podemos observar en la tabla anterior es sólo 15 % de ponderación para el área fiscal, por lo que esta abajo de contabilidad y de auditoría, así mismo el área fiscal tiene la misma ponderación que finanzas.

Resulta realmente difícil encontrar un equilibrio en los conocimientos mínimos requeridos por la profesión, ya que como pudimos ver el CENEVAL abarca ocho áreas para poseer un perfil general de conocimientos como profesional de la Contaduría Pública.

Ahora bien, el CENEVAL, preparó un perfil más específico de los conocimientos del egresado en Contaduría :

- a). Registrar el origen y aplicación de los recursos de una transacción.
- b). Elaborar Estados Financieros e Informes para fines contables, fiscales financieros y organizacionales.
- c). Prevenir y detectar errores y desviaciones en los procedimientos y en los registros contables.
- d). Analizar, diseñar, implantar y evaluar sistemas de información financiera.
- e). Diseñar e implantar procesos de mejora de la calidad.
- f). Administrar los recursos organizacionales.
- g). Diagnosticar, sugerir, fundamentar y tomar decisiones administrativas, contables y financieras.
- h). Analizar y evaluar la política fiscal y sus implicaciones contables, financieras, económicas y sociales.
- i). Actuar con independencia profesional y/o de criterio.
- j). Opinar acerca de los Estados Financieros.(50)

D. Habilidades del Licenciado en Contaduría

El C.P. Arturo Elizondo López menciona como características particulares las siguientes:

1. Capacidad de sistematización, es decir, posesión del sentido del orden y la organización.
2. Capacidad de memorización y habilidad para manejar cifras y símbolos.
3. Capacidad de conceptualización y clasificación de fenómenos financieros.
4. Capacidad para la identificación, procesamiento y expresión de datos financieros con exactitud.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

5. Capacidad para la investigación, es decir, disposición y aptitud para la observación, la obtención y la presentación de evidencias.
6. Capacidad para el ejercicio de un criterio evaluativo, lo cual implica el correcto manejo de los métodos del conocimiento (inducción, deducción, análisis, síntesis y analogía).
7. Independencia mental (objetividad).
8. Precisión y corrección en la expresión verbal y escrita.
9. Capacidad para desarrollar trabajos laboriosos y rutinarios por amplios periodos de tiempo.(51)

Ahora, el C.P. Enrique Paz Zavala señala que el Licenciado en Contaduría debe reunir los siguientes requisitos psicomotrices :

1. Diseñar grupos humanos hacia el logro de objetivos.
2. Asesorar en materia contable y financiera.
3. Tomar y fundamentar decisiones financieras.
4. Operar documentación oficial y diseñar procedimientos contables.
5. Utilizar los modernos sistemas de computación
6. Captar y registrar con gran agilidad, el origen y aplicación de recursos.
7. Llevar a cabo el análisis e interpretación de estados financieros de una entidad.
8. Captar y evidenciar errores o fraudes en los procedimientos.
9. Actualizarse mediante el autoaprendizaje.
10. Dirigir grupos humanos hacia el logro de objetivos.
11. Motivar y resolver conflictos interpersonales.
12. Ejercer y delegar autoridad para cumplir sus fines.
13. Practicar buenas relaciones humanas.
14. Tener una visión analítica y sintética que le permita ejercer un amplio criterio profesional y
15. Aplicar una metodología de Investigación para fundamentar sus decisiones.(52)

El CENEVAL divide a las habilidades en tres grandes rubros para después especificarlas :

A) Habilidades Administrativas :

1. Organizar y planear su trabajo hacia resultados.
2. Tomar decisiones.
3. Aplicar creativamente con amplio criterio en la práctica los conocimientos teóricos adquiridos.
4. Diseñar sistemas de información.
5. Ejercer y delegar autoridad.
6. Apoyarse en la informática para realizar sus funciones.

B) Habilidades Interpersonales :

7. Liderar un grupo.
8. Negociar.
9. Trabajar en equipo de manera disciplinada.
10. Adaptarse al clima organizacional y a las nuevas tecnologías.
11. Promover el cambio y el desarrollo social.

C) Habilidades Intelectuales :

12. Analizar y sintetizar la información.
13. Calcular e interpretar cifras.
14. Aprender a aprender.
15. Investigar para solucionar problemas.
16. Comunicarse en forma oral escrita en español.
17. Expresarse a nivel intermedio avanzado en inglés. (53)

Dentro del campo del Derecho Fiscal Internacional es necesario que el Contador Público tenga ciertos conocimientos que le ayudarán a desarrollarse en este ámbito, como lo son la capacidad de memorización y ciertas habilidades como las intelectuales que nuestro tercer autor muestra.

E. Actitudes del Licenciado en Contaduría

El C.P. Arturo Elizondo López menciona las siguientes:

1. Amplitud de criterio.
2. Habilidad de adaptación.
3. Curiosidad.
4. Persistencia.
5. Ser constructivo.
6. Tener sentido comercial.
7. Cooperación.
8. Analizar la información resultante.
9. Imaginación.
- 10 Tacto y delicadeza.
11. Ser motivador y
12. Capacidad de crítica constructiva. (54)

Para el C.P. Enrique Paz Zavala :

1. Manejar con eficacia los recursos de una entidad.
2. Promover la justicia distributiva.
3. Actuar con independencia mental.
4. Ejercer sus actividades profesionales de conformidad con valores éticos.
5. Mostrar solidaridad profesional con sus colegas, clientes y público en general.
6. Mostrar solidaridad y reconocimiento con su facultad, universidad, comunidad y país.
7. Sanear la administración financiera de una entidad.

8. Promover el desarrollo social.
9. Capacidad de adaptación a las circunstancias del trabajo.
10. Poseer tacto y delicadeza en la solución de problemas y comunicación de problemas.
11. Ser tenaz y constructivo en el desarrollo de las situaciones y problemas planteados.
12. Ser íntegro, disciplinado, puntual, con trato social y presentación adecuada. (55)

El Maestro Salvador Ruiz de Chávez, divide las actitudes en dos partes :

A) Actitudes Personales :

1. Crítica hacia la vida y hacia la profesión.
2. Participación en el proceso de enseñanza - aprendizaje.
3. Seguridad en si mismo (Autoestima).
4. Superación permanente (Personal y profesional).
5. Prospectiva de la vida.
6. Aprendizaje permanente.
7. Iniciativa y ser emprendedor.
8. Ética (profesional y personal).
9. Apertura al cambio.

B) Actitudes Sociales :

10. Servicio a los demás.
11. Compromiso y responsabilidad.
12. Orgullo por la profesión y por la nación.
13. Fomento al bienestar social. (56)

3. PLANES DE ESTUDIO EN CONTADURÍA

En esta parte vamos a analizar los planes y programas de estudio de la Licenciatura en Contaduría Pública respecto del área fiscal y más concretamente del área fiscal internacional.

Según mi criterio son cuatro las instituciones de educación superior, que más relevancia han tenido respecto a la Licenciatura en Contaduría Pública en nuestro país, mismas que serán analizadas. Dos de ellas son públicas y las otras dos privadas, no por esto se pretende dejar fuera a las demás instituciones de educación superior de nuestro país, ya que a las que me referiré, han sido modelo de la mayoría de las universidades.

A. Universidad Nacional Autónoma de México Facultad de Contaduría y Administración

En 1553 fue inaugurada la Real y Pontificia Universidad de México, fundada por el emperador Carlos V siendo la primera institución de educación superior en el Continente Americano, posteriormente se convirtió en la Universidad Nacional Autónoma de México.

En julio 29 de 1929 fue promulgada la Ley Orgánica de la UNAM, con la que se instituye la Escuela Nacional de Comercio y Administración.

En junio de 1965 la Escuela obtiene el rango de Facultad, siendo hasta marzo de 1973 cuando se decide iniciar los trámites para cambiar de nombre al de Facultad de Contaduría y Administración.

La Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM) ha conferido a la Facultad de Contaduría y Administración (FCA) la misión de : formar integralmente profesionistas y personas de grado académico útiles a la sociedad que, con base en sus respectivos marcos de referencia, sean capaces de analizar problemas y proponer soluciones dentro de los más altos valores éticos, sociales y culturales.

La UNAM define a la Licenciatura en Contaduría como una de las profesiones con mayor tradición universitaria y que ha sostenido una destacada participación en la vida socioeconómica y política del país.

Esta licenciatura mantiene su presencia en la sociedad a través del desarrollo y práctica de teorías contables de vanguardia que mejoran el desempeño de sus profesionistas en las organizaciones.

El egresado de esta licenciatura proporcionará a la sociedad, en general, y a la organización en particular, la seguridad y confianza en la calidad de su trabajo en base :

1. A su formación integral como individuo.
2. Su conocimiento profundo de las áreas de la profesión (Contabilidad, costos, fiscal, auditoría y finanzas) y
3. El conocimiento de otras áreas generales (matemáticas, administración, informática, derecho, economía y humanística).

El plan de estudios para la carrera de Licenciado en Contaduría es una herramienta que hará posible preparar un profesionista con conocimientos de vanguardia, ética y conciencia ecológica que le permitirán enfrentar con mayores posibilidades su responsabilidad social. Con estas acciones se alcanzará la calidad que la sociedad del siglo XXI demandará del egresado en cuanto a : Liderazgo, capacidad negociadora, trabajo en equipo, visión globalizadora y conocimientos prácticos para el uso de los recursos de cómputo.

Dentro de los objetivos terminales del Licenciado en Contaduría, la UNAM considera los siguientes:

1. Desempeñar su función dentro de la sociedad conforme a cánones éticos y del derecho.
2. Desarrollar actividades de investigación aplicada en sus respectivos ámbitos.

3. Ubicar el contexto económico, social, jurídico, político, cultural y ecológico en que operan las organizaciones y sus interdependencia.
4. Aplicar teorías administrativas en las áreas funcionales de las organizaciones.
5. Sustentar la toma de decisiones en el análisis e interpretación de los estados financieros, las técnicas de costos y presupuestos y las fuentes de financiamiento.
6. Aplicar herramientas matemáticas para el estudio de los procesos económicos y administrativos.
7. Utilizar sistemas de cómputo y diseñar aplicaciones de apoyo informático.
8. Administrar los recursos financieros de una organización en sus facetas de origen y aplicación, para optimizar, en forma permanente, el beneficio económico y social.
9. Analizar, diseñar, implantar, evaluar y mejorar sistemas de información financiera.
10. Analizar la política fiscal y sus implicaciones contables, financieras, económicas y sociales (punto sumamente importante en esta área de mi investigación).
11. Analizar, interpretar y suministrar la información financiera de una organización en apoyo a la toma de decisiones.
12. Diagnosticar y proponer opciones de solución a los problemas contables y administrativos.
13. Tomar decisiones contables y financieras.
14. Dictaminar estados financieros.

Dentro de las materias en el área del Derecho contempla :

- 1) Derecho I (Bienes, Obligaciones, contratos y sociedades mercantiles)
- 2) Derecho II (Mercantil)
- 3) Derecha III (Laboral)

Dentro de las materias en el área fiscal contempla :

- 1) Fiscal I (Doctrina legal y Constitucional)
- 2) Fiscal II (ISR de personas morales e Impuesto al .Activo)
- 3) Fiscal III (ISR personas físicas y morales no contribuyentes y residentes en el extranjero)
- 4) Fiscal IV (LSS, INFONAVIT y Ley de Hacienda del D.F.)

No encontramos en el plan de estudios de la UNAM, materias específicas dentro del área internacional y mucho menos del área fiscal internacional, sólo se podría hacer referencia en la materia de Fiscal III, donde posiblemente se vean algunos temas relacionados y obviamente en la materia de Fiscal I donde se ven los principios del Derecho Fiscal, sus fuentes y su validez.

B. Instituto Politécnico Nacional

Escuela Superior de Comercio y Administración

La Escuela Superior de Comercio y Administración abre sus puertas el 6 de octubre de 1845 con el nombre de Escuela Nacional de Comercio siendo nombrado director Don Benito León de Acosta.

El 14 de enero de 1869, la Cámara de Diputados expide un decreto por el cual se cambia el nombre de la escuela al de Escuela Superior de Comercio y Administración (ESCA).

En 1971 se transforma el plan de enseñanza anual de 4 años al de 8 semestres.

Las opciones de titulación son :

1. Proyectos de investigación.
2. Tesis y examen oral.
3. Seminario de Titulación.
4. Titulación escolar (promedio mínimo de 9.0 y no reprobado ninguna materia).

Dentro del objetivo de la carrera de Contador Público el Politécnico Nacional menciona el de "formar profesionales a nivel licenciatura con una preparación amplia en contabilidad, fiscal, finanzas y administración que pueda contribuir al desarrollo de entidades públicas y privadas desde la alta dirección aportando elementos de juicio para la toma de decisiones de carácter económico y financiero".(57)

Dentro de las materias en el área de derecho contempla :

- 1) Derecho del Trabajo.
- 2) Derecho Mercantil I.
- 3) Derecho Mercantil II.
- 4) Derecho Constitucional y Administrativo.

Dentro de las materias en el área fiscal contempla :

- 1) Legislación Fiscal I (Código Fiscal de la Federación y Derecho Fiscal).
- 2) Legislación Fiscal II (LISR, Sueldos y salarios, honorarios y arrendamiento).
- 3) Estudio Contable de los Impuestos (IVA, Régimen Simplificado, residentes en el país con establecimiento permanente en el extranjero, residentes extranjeros con establecimiento permanente y sin el mismo en el país).
- 4) Seminario de Impuestos (Componentes inflacionarios, personas morales y físicas con actividad empresarial, Impuesto al Activo, Pagos Provisionales y Declaración Anual).
- 5) Estrategia Fiscal Financiera (ISR, Enajenación de bienes, Dividendos, Enajenación de acciones, Fusión y Escisión de Sociedades).

En entrevista con la C.P. Laura Andere López coordinadora del área fiscal de la carrera en la Unidad Tepepán, afirma que "el programa de estudios en el área fiscal, se mantiene acorde a los requerimientos actuales del entorno económico y financiero, se manifiestan objetivos con un sentido de modernidad y cambio, sin embargo aún faltan cambios por hacer, y se podrían implementar en cualquier momento, ya que existe bastante flexibilidad para actualizar los planes de estudio, lo que generalmente se hace cada semestre.

Menciona el C.P. Ignacio Cruz Cruz "Otro aspecto que incide en el proceso educativo en la ESCA es el de los recursos instrumentales, observamos insuficiencia en material didáctico y acervo bibliográfico al respecto"(58).

Existe dentro de la materia Estudio contable de los impuestos del Plan de Estudios vigente a febrero de 1995, la Unidad No 2, con la siguiente Temática :

No.	TEMAS Y HORAS EN :	TEORÍA	PRACTICA
1	Aplicación de tratados internacionales		
2	Aplicación de acuerdos amplios de intercambio de información		
3	Obligaciones especiales de residentes en el país con establecimiento permanente en el extranjero		1
4	Acreditamiento de I.S.R.		
5	Establecimiento permanente en el país	2	
6	Obligación de personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional.	3	

Ahora bien, los alumnos del I.P.N. me hicieron referencia dentro de la investigación de campo presentada en el capítulo IV, que a pesar de que el Plan de Estudios marca estos temas dentro de la materia, los profesores no los enseñan, ya que muchos de ellos no los manejan cotidianamente o no los consideran necesarios en la preparación de sus alumnos. Ahondaremos más en el tema dentro del capítulo antes mencionado.

C. Instituto Tecnológico Autónomo de México

Fue fundado en 1945 en la Ciudad de México por un grupo de empresarios encabezado por el Ing. Raúl Bailleres, quienes buscan crear profesionistas que vayan a la vida corporativa, ya sea de la iniciativa privada o al gobierno. La cultura ITAM no es empresarial, si no corporativa, que es preparar gente para las grandes empresas, y no tener como prioritario el sector de la micro y pequeña empresa.

Dentro de la carrera de Contador Público en el ITAM buscan formar profesionistas con capacidad para :

1. Diseñar y operar sistemas de información financiera.
2. Ser auditores externos e internos.
3. Ser asesores fiscales.
4. Ser asesores administrativos.
5. Identificar y resolver problemas financieros de una empresa.
6. Dirigir y crear empresas.
7. Ser personas dispuestas a enfrentar los retos actuales y futuros de la profesión.

Dentro de los campos de acción del Contador Público del ITAM en el área de impuestos menciona : "La actualización profesional del Contador Público se ubica en la consultoría fiscal, la gerencia de impuestos de la compañía y la planeación fiscal corporativa".(59)

Dentro de las materias del área de Derecho Contempla :

1. Instituciones Jurídicas Mexicanas I (Derecho Administrativo I)
2. Instituciones Jurídicas Mexicanas II (Derecho Administrativo II)
3. Aspectos Jurídicos de la Empresa (Derecho Corporativo)
4. Régimen Fiscal Mexicano (Derecho Fiscal)
5. Régimen Laboral Mexicano (Derecho del Trabajo)

Dentro de las materias del área Fiscal contempla :

1. Aplicaciones Fiscales I (Personas Morales)
2. Aplicaciones Fiscales II (Personas Físicas)

Como podemos ver existen sólo dos materias del área fiscal obligatorias para el Contador Público, dichas materias no contemplan ningún apartado de derecho internacional y mucho menos del sistema impositivo internacional.

La única diferencia es la materia Contabilidad Internacional, dicha materia es obligatoria para los alumnos que ingresaron a partir de agosto de 1988, pero sólo son temas de estudio dentro de esta asignatura, los principios de contabilidad internacional y su comparación entre México y Canadá.

El área impositiva internacional está contemplada como un Diplomado de Impuestos dentro del propio ITAM.

D. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey Campus Ciudad de México

El 14 de julio de 1943, en la ciudad de Monterrey N.L. un grupo de empresarios constituyó, conforme a la ley, una Asociación Civil, sin finalidades de lucro, denominada "Enseñanza e Investigación Superior".

El Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM), forma parte del Sistema Educativo Nacional bajo el estatuto de Escuela Libre Universitaria, según Decreto Presidencial expedido el 24 de julio de 1952 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo del mismo año.

El ITESM tiene como misión fundamental formar profesionales y posgraduados, con niveles de excelencia en el campo de su especialidad.

En el Tecnológico de Monterrey se busca que el egresado de la carrera de Contador Público sea capaz de manejar los sistemas de información como el lenguaje de los negocios y resolver entre otras cosas, aspectos tan importantes hoy en día como son:

¿Esta la empresa en el negocio correcto?

¿Los accionistas reciben una utilidad aceptable de acuerdo a su inversión y al riesgo inherente?

¿Obtendrá la empresa utilidades en el futuro?

¿Tendré suficiente flujo de efectivo para cumplir con los compromisos actuales y futuros?

Como podemos observar el perfil del Contador Público del ITESM está más enfocado hacia el área financiera, que hacia la fiscal.

Dentro de las habilidades profesionales del Contador Público del ITESM en el área fiscal se encuentran :

1. Interpretar adecuadamente las leyes y reglamentos fiscales aplicables a personas físicas y morales.

2. Interpretación de los Convenios Internacionales celebrados por nuestro país en el área fiscal.

3. Diseño de estructuras fiscales que, dentro del marco legal existente tiendan a ser óptimas.

El mismo folleto de presentación de la carrera presenta sólo un área de oportunidad "Propuestas tendientes a eficientar el sistema fiscal mexicano y hacerlo más equitativo y sencillo".(60)

Dentro del área de derecho llevan las siguientes asignaturas :

1. Derecho Privado.
2. Derecho Público.
3. Derecho Financiero.

Dentro del área internacional llevan las siguientes materias :

1. Valores socioculturales en el mundo.
2. Valores socioculturales de México y Latinoamérica.
3. Contabilidad Internacional (Principios de Contabilidad Internacional).
4. Finanzas Internacionales (Bolsas de Valores e indicadores Internacionales).

Dentro del área fiscal llevan las siguientes materias :

1. Impuestos I (Código Fiscal de la Federación).
2. Impuestos II (Estructura de la Ley del I.S.R. y el I.V.A.).
3. Seminario de Impuestos (Casos de Fiscal en I.S.R e I.V.A).

Como nos pudimos dar cuenta, a pesar de que dentro del folleto de presentación del ITESM aparece como una habilidad fiscal la interpretación de convenios internacionales, dentro de su plan de estudios está parte no ha sido desarrollada, lo que nos hace pensar que sólo se ha puesto en el folleto de presentación como un punto mercadológico de imagen del ITESM y no como un punto académico.

4. CAMPOS DE ACTUACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

En la práctica profesional el Licenciado en Contaduría tiene un campo de actuación muy diverso, pero debemos aprender antes de intentar conocerlo, distinguir el campo natural del Licenciado en Contaduría con otras opciones laborales muy interesantes y remuneradoras pero que sin embargo a veces son meramente circunstanciales.

En este trabajo de tesis sólo haré mención de otras actividades del Licenciado en Contaduría, pero sin embargo no serán analizadas, únicamente analizaremos los campos de actuación del Licenciado en Contaduría con respecto a su actuación fiscal internacional.

Aquí es necesario recordar, que para que exista una profesión debe existir una necesidad en la sociedad, para que exista alguien preparado para satisfacer esa necesidad, las Universidades capacitan a los futuros profesionistas mediante sus planes y programas de estudio.

Es el campo de actuación profesional la aplicación de esos conocimientos adquiridos en las universidades para cubrir las necesidades concretas de la sociedad, comúnmente esta situación es llamada como *praxis*, es aquí donde el profesionista está llamado para resolver los problemas de la actividad humana.

A. Consultoría Fiscal Independiente

Al término de los requisitos académicos y la adquisición de experiencia práctica al servicio de otros contadores públicos, el contador puede instalar su propio despacho, asociarse con otros colegas o hacer una carrera en grandes firmas de contadores públicos, a fin de ofrecer sus servicios a las personas o entidades que lo requieran.

Los problemas del Licenciado en Contaduría comienzan cuando toma la determinación de lanzarse a la práctica por sí sólo, contando con poco que pudiera servirle de guía, excepto su propio juicio y capacidad de observación, se encuentra de pronto en la necesidad de tomar innumerables decisiones, desde escoger una oficina hasta el empleo o no de una secretaria. Los problemas técnicos seguramente irán desde la forma de presentar los estados financieros; la elección de las técnicas que habrá de usar; los materiales de consulta que tendrá a la mano hasta las relaciones públicas con sus clientes y con los empleados.

Ahora bien, dentro de los servicios que pueden prestar se encuentran los siguientes:

a). Contabilidad

1. Servicios de ejecución :

- 1a) Llevar total o parcialmente la contabilidad
- 2a) Preparar estados financieros
- 3a) Análisis e interpretación de los estados financieros

2. Servicios de asesoría :

- 2a) Supervisión de la contabilidad general
- 2b) Supervisión de la contabilidad de costos
- 2c) Diseño e implantación de sistemas de contabilidad y/o de costos

b). Auditoría Externa

La auditoría externa es un servicio genérico propio del Licenciado en Contaduría Independiente, que reúne las actividades de :

- 1. Planeación de la auditoría,
- 2. Evaluación del Control Interno,

3. Ejecución de la Auditoría,
4. Emisión del dictamen y
5. Análisis e interpretación de resultados.

El Licenciado en Contaduría es contratado con frecuencia para que proporcione opiniones parciales sobre segmentos de los estados financieros, sobre un conjunto de transacciones o, bien para que emita dictámenes respecto a la eficacia del control interno, auditoría de cumplimiento legal y auditoría integral, de hecho es contratado para los siguientes tipos de auditoría :

1. Auditoría de estados financieros
2. Auditoría para efectos fiscales
3. Auditorías especiales
4. Auditorías operacionales
5. Auditorías administrativas

c). Asesoría Fiscal

El Licenciado en Contaduría, por su preparación académica y experiencias adquiridas en cuestiones impositivas relacionadas con los registros contables, es estimado por el público como un profesional excelente que le auxilia a planear sus actividades de manera tal, que pague justamente los impuestos que debe pagar, y no más. Resuelve consultas de sus clientes y en ocasiones lo representa para efectos de devoluciones de impuestos pagados de más, o en situaciones conflictivas que requieren del asesoramiento de un experto fiscal, razón por la cuál realiza las siguientes actividades básicas :

1. Servicios de control y vigilancia de obligaciones fiscales.
2. Servicios de operación.
3. Servicios de asesoría.
4. Servicios de Planeación Fiscal.

d) Asesoría Administrativa

En el campo de la asesoría administrativa, el contador independiente, presta servicios de asesoramiento en la implantación de sistemas integrados de información, implantación de sistemas de costos, presupuestal, con base en sus conocimientos en computación y de contabilidad, y la pericia que adquiere en el manejo de enormes cantidades de transacciones, dentro de este campo puede realizar las siguientes actividades :

1. Capacitación de personal.
2. Aplicación e implantación de modernas técnicas administrativas.
3. Consultoría en el área de finanzas y control.
4. Entrevistas con los clientes para solución de problemas.
5. Preparación de gráficas o diagramas de flujo.
6. Diseño y control de formas.

e) Servicios a Empresas Pequeñas

Un campo interesante desde el punto de vista económico lo constituyen los servicios a empresas pequeñas que van desde los servicios de compilación de datos contables, supervisiones de la contabilidad de los clientes, hasta la revisión limitada de estados financieros pasando por los servicios de Consejero Empresarial, Comisario y peritaje.

B. En el Sector Privado

El acaparamiento de clientes por parte de grandes despachos, el elevado costo que significa el montaje y sostenimiento de un bufete propio y sobre todo, la multiplicación de fuertes grupos económicos que demandan sus servicios, han provocado que el Licenciado en Contaduría se contrate, en lo particular, al servicio de entidades privadas.

Por sector privado se entiende las empresas o entidades que son propiedad de personas físicas, es decir, la inversión privada de un país.

Es así como ejerce su profesión con cargos como los de :

Gerente de finanzas,
Gerente de Contabilidad,
Gerente de Auditoria Interna,
Gerente de Impuestos,
Contralor,
Contador General,
Contador de Costos y
Analista Financiero.

El campo de actuación profesional de la contaduría en este sector, se tiene en entidades :

Comerciales,
industriales,
extractivas y
de servicios.

Teniendo ahora como patrón a un individuo o grupo de personas que retribuyen sus servicios mediante un sueldo previamente especificado, las actividades que el profesional de la Contaduría puede desempeñar son:

Contabilidad General,
Auditoria Interna,
Contabilidad de Costos,
Asesoría Fiscal Interna,
Análisis e Interpretación a los Estados Financieros,
Contraloría,
Tesorería,

Elaboración de Presupuestos,
Administración Financiera,
Desarrollo e implantación de sistemas contables,
Operaciones a través de sistemas informáticos y
Asesoría administrativa Interna.

C. En el Sector Público

Se entiende por Sector Público, el conjunto de empresas, instituciones u organismos que conforman el aparato gubernamental de un país, es también en este sector donde el Licenciado en Contaduría suele contratarse por tiempo completo dentro de empresas paraestatales, Organismos Públicos Descentralizados, Gobierno Federal, Estatal y Municipal.

Dentro del Sector Público, ocupa la mayoría de las veces los mismos puestos que en el Sector Privado a diferencia de :

Colaborar de modo especial en las autoridades fiscales :

1. Asesorando a contribuyentes.
2. Practicando auditoría fiscal directa.
3. Revisando dictámenes presentados por Contadores Independientes.

Como otras actividades dentro del mismo sector :

1. Vigilar los fondos públicos propiedad del Estado.
2. En puestos públicos de elección popular, legislar en materia fiscal.

Por lo tanto el Estado demanda día con día un mayor número de Licenciados en Contaduría, quienes, por su formación profesional, han de colaborar con aquel en las funciones de Sistematización, Valuación, Procesamiento, Evaluación e Información sobre las operaciones que el Estado realiza en sus entidades públicas.

D. En la Docencia

Otras oportunidades de trabajo de los Licenciados en Contaduría las encontramos en las entidades educativas del sector Público o Privado, donde pueden emplearse por tiempos parciales o completos como académicos de licenciatura o posgrado, ya que se ha hecho indispensable la actuación de los titulados en la misma en virtud del notable incremento que actualmente se tiene en los aspirantes a esta carrera.

El sólo hecho de poseer el título de la carrera, no capacita al profesionista como Maestro, ya que carece de los conocimientos pedagógicos - didácticos básicos para el desempeño de esta actividad. Ante esta limitante, muchos planteles de enseñanza superior ofrecen a su personal docente, cursos especializados encaminados a las labores y funciones propias de la docencia.

Se ha considerado que los profesionistas de la Contaduría que desean ejercer la docencia, deben tener como requisitos indispensables :

1. Competencia científica.
2. Competencia técnica.
3. Competencia Académica.
4. Capacidad de Comunicación.
5. Capacidad en el manejo de educandos.
6. Disposición al diálogo.
7. Estabilidad Emocional.
8. Espíritu de Justicia.
9. Hábitos y costumbres acordes a su calidad de hombre y profesionista.
10. Cultura General.

Las actividades específicas que desarrolla un contador en este campo son :

1. Impartir su cátedra.
2. Atender a los alumnos.
3. Preparar material didáctico.

4. Estudiar, probar y diseñar nuevos sistemas de enseñanza.
5. Mantenerse actualizado.
6. Diseño, elaboración, aplicación y calificación de exámenes.
7. Asesorar en investigaciones, tesis, prácticas y otros trabajos a los alumnos.
8. Fungir de sinodal.
9. Investigar.
10. Desempeñar cargos como : Rector, Director de Facultad, Director de carrera, etc.

El C.P. Arturo Elizondo López menciona en su libro *Inducción a la Profesión Contable*, una ponencia denominada *La Imagen del Profesor Universitario de Carrera* presentada por el C.P. Manuel Gómez Gil en la 12a. Conferencia de la ANFECA en julio de 1971, en la Ciudad de Morelia Michoacán.

Dicha conferencia fue discutida por Arturo Elizondo como a continuación aparece:

“Sólo los individuos que no tiene capacidad para destacar en la práctica profesional se dedican a profesores.

Falso : “Si de acuerdo con esta concepción, practicar exitosamente la profesión es sinónimo de ser buen profesor, se puede derivar lógicamente que no dedicarse a la profesión es signo de fracaso, ya que no se está considerando a la enseñanza como una profesión en sí misma, sino como un apéndice de las actividades profesionales”.

Los profesores de carrera se empolvan.

Falso : “En realidad, el profesor universitario de carrera tiene como una de sus más importantes tareas, la de mantenerse al tanto de los adelantos de su especialidad y son los que practican su profesión los que tiene que regresar periódicamente a las universidades a desempolvarse”.

Una cosa es la teoría y otra, muy distinta la práctica.

Falso : "A lo que en realidad se quieren referir las personas al tratar de establecer que existe un abismo entre la teoría y la práctica es a los problemas que confrontan cuando se aplica una teoría errónea, cuando una teoría es mal aplicada o cuando no se tiene el suficiente conocimiento de las teorías que se aplican"".(61)

E. En la Investigación

En la Investigación el Licenciado en Contaduría emprende la búsqueda constante y sistemática de los conocimientos que conforman a la contaduría, dicha investigación que se realiza, se clasifica como sigue :

a). Investigación Académica:

Es la que realizan los estudiantes y pasantes en las universidades.

b). Investigación Universitaria :

Es la que se realiza en las Universidades a través de Centros de Investigación como la División de Investigación en Contaduría, Administración e Informática de la F.C.A. de la U.N.A.M. y la División de Investigación de Posgrado y Licenciatura de la E.S.C.A. del I.P.N., a través de Investigadores de medio tiempo o tiempo completo.

c). Investigación Privada :

Es la que se realiza en entidades particulares como Despachos de Contadores, Empresas, Colegios o Agrupaciones de Contadores Públicos como el Centro de Investigación de la Contaduría Pública del I.M.C.P., con la intención de llegar a acuerdos, establecer criterios, procedimientos métodos, cursos de acción, etc.

d). Investigación Pública :

Es llevada a cabo a través de sus instituciones, básicamente la SHCP y el IMSS, quienes para decretar, suprimir o adicionar disposiciones fiscales, estudian o implantan previamente el marco jurídico donde se desenvolverán éstas.

Dice el C.P. Javier Belmares Sánchez y la C.P. Ma. Antonieta Martín Granados "La necesidad de investigar en materia de contribuciones es necesaria, dado que en nuestro país no se han hecho estudios serios relacionados con el impacto que las contribuciones tienen entre las diferentes capas económicas"; afirman también que "En México, la investigación en el área fiscal se ha desarrollado, primordialmente por los licenciados en derecho, en lo relacionado con la teoría general del derecho y de las contribuciones, así como en el área del derecho comparado. Por otro lado, la investigación que hemos desarrollado los contadores públicos ha sido primordialmente documental, descriptiva y analítica, pero no de proposición; debido probablemente, a problemas de preparación académica por un lado y, por el otro, a que nuestra práctica profesional es la aplicación de las disposiciones fiscales, en vigor, a los casos concretos que demanda la sociedad"(62).

Ahora bien, hemos visto cuales son los campos de acción del Contador Público, pero, ¿Que tanto cambiará la Contaduría Pública en los próximos 10 o 20 años para adaptarse a las condiciones entonces existentes?, lo único seguro es que el Contador Público del año 2010 o 2020 probablemente siga haciendo algunas de las mismas funciones que en 1996, pero, ¿cuáles serán sus nuevos campos de acción?, y por lo tanto las universidades deben de visualizar el perfil del Contador Público a futuro, ya que si no se dedican a buscar desde ahora su nicho ocupacional comenzará a perder vigencia la profesión, tal cual como se encuentra hoy.

Como hemos visto en párrafos anteriores, la Contaduría Pública, no debe ni puede sustraerse de los acontecimientos propios de la nueva economía mundial, la cuál ha creado un megamercado, global competido y complejo tanto para las personas físicas como las morales, y con ello mayor complejidad en el campo de actuación de este

profesional, esto ya es una realidad que vivimos y que merece estudios posteriores en cada área del conocimiento del Contador Público, mientras en el área fiscal internacional esta realidad debe ser enseñada por las universidades para cubrir como profesión esta necesidad, ahora desarrollada y así el Contador Público tenga las herramientas básicas, para solucionar problemas y ayudar en una planeación fiscal internacional al patrocinador de sus actividades públicas o privadas.

En resumen todas las actividades antes mencionadas tienen que ver con el área internacional, complementando de una o de otra forma su nuevo perfil. Sin embargo es mayormente usada por aquellas personas físicas y morales que se dediquen a la importación y / o exportación de bienes o servicios.

En el siguiente capítulo veremos que piensan al respecto, los futuros Contadores Públicos, que ahora están preparándose en las aulas universitarias, haremos un análisis de sus conocimientos en el área fiscal internacional y veremos su proyección de cara al nuevo siglo XXI.

CAPITULO IV
INVESTIGACIÓN DE CAMPO

CAPITULO IV

INVESTIGACIÓN DE CAMPO

I. ANTECEDENTES

Como se ha podido constatar en los capítulos anteriores, tanto en el México de nuestros días, como en los planes que existen hoy en día para conformar el México del Siglo XXI, se da una gran importancia al fomento y desarrollo de las exportaciones, a la apertura económica y al incrustamiento de nuestro país en la globalización mundial.

Por lo anterior consciente de la necesidad de cambio en el perfil del Licenciado en Contaduría, buscando conocer cómo es su formación académica en el área fiscal internacional y cuál es su inclinación por realizar como profesionistas operaciones internacionales, decidí realizar la presente investigación de campo.

Para saber si existe alguna diferencia entre el punto de vista de estudiantes de la Licenciatura en Contaduría o Contador Público, de las instituciones públicas en relación con los de instituciones privadas, opté por llevar a cabo 50 % de las encuestas en la UNAM y el IPN como instituciones públicas y el 50 % restante en el ITESM y el ITAM como instituciones privadas.

Los encuestados se mostraron accesibles a la realización de la investigación, además de enriquecerla con diversos comentarios y puntos de vista, conforme se desarrollaban las entrevistas.

Cabe destacar que después de analizar en forma independiente los resultados obtenidos en instituciones públicas en relación con los obtenidos en instituciones privadas, no se presentaron diferencias importantes de opinión entre unos y otros, salvo

en dos casos específicos que mencionaré en su oportunidad, por lo que, tanto el análisis de los resultados del cuestionario, como las conclusiones del mismo se presentan de forma global.

2. DETERMINACIÓN DEL TAMAÑO DE LA MUESTRA

Para determinar el tamaño de la muestra en mi investigación, utilicé el método probabilístico al azar que tiene como requisito indispensable para determinar una muestra en forma aleatoria, el que todos los elementos que la integran tengan la misma probabilidad de formar parte de ella.

Al hablar de poblaciones infinitas o suficientemente grandes, como lo es la población de estudiantes en Contaduría, objeto de mi investigación, y de acuerdo con López Altamirano y Osuna Coronado (63), podemos decir que es un error pensar que una muestra depende del tamaño de la población, ya que lo que realmente la determina, es la precisión que se requiere en la información.

Por lo anterior, para determinar el tamaño de la muestra de mi investigación utilicé una tabla prontuario (Anexo número 4) propuesta por los autores antes mencionados, misma que se ha calculado para establecer en forma rápida el margen de error a que esta sujeto determinado resultado; además que nos auxilia en la determinación de la muestra requerida, de acuerdo a un margen de error prefijado y con información acerca de las proporciones en las que se encuentra el fenómeno a analizar.

Esta tabla, que trabaja con una seguridad del 95.5%, se ha calculado en base a la siguiente fórmula :

$$n = \frac{4 \cdot p \cdot q}{S^2}$$

Donde :

- n = Tamaño de la muestra
- p = Probabilidad de que se realice el evento
- q = Probabilidad de que no se realice el evento
- s = Error permitido

Para determinar el tamaño de mi muestra, y considerando que no se conoce nada acerca de las proporciones en las que se encuentra el fenómeno a analizar, asigné un valor de 50 % a la literal p y otro 50 % a la literal q, es decir que di los máximos valores tanto a la probabilidad de que se realice el evento favorablemente, como a la probabilidad de que no se realice.

Refiriéndose nuevamente a la tabla prontuario, trabajando con los valores asignados anteriormente y con un límite de error del 10 %, llegué a la conclusión de que la muestra requerida es de cien entrevistas.

3. FORMULACIÓN DEL CUESTIONARIO

Para realizar la investigación de Campo formulé el cuestionario que presento a continuación, mismo que sería aplicado a estudiantes de la Licenciatura en Contaduría Pública que se encuentren cursando su último año de licenciatura, en instituciones públicas y privadas.

El cuestionario consta de 16 preguntas, y a través de los resultados del mismo se busca conocer dos cosas importantes :

1. Que piensan los futuros Licenciados en Contaduría acerca de su formación profesional en el área del Derecho Fiscal Internacional y si debería o no reforzarse la misma.

2. Cuanto saben acerca de esta área.

La pregunta número uno se refiere a la institución educativa en donde cursan actualmente su último año de estudios, buscando determinar si el enfoque del entrevistado varía en base al tipo de institución de que se trate, es decir, pública o privada.

La pregunta número dos busca conocer cuál es la disposición del entrevistado hacia la carrera.

La pregunta número tres la formulé para determinar cuántos de los encuestados trabajan, y a través de la pregunta número cuatro saber en que área lo hacen.

La pregunta número cinco busca conocer si en realidad lo que se enseña en la universidad se aplica en el campo de trabajo.

Las preguntas seis a once, buscan conocer la calidad de formación en el entrevistado en el área fiscal - internacional.

La pregunta doce busca saber cuáles temas de Derecho Fiscal Internacional se enseñan realmente en las universidades, fuera del análisis del Plan de Estudios.

Las preguntas trece a quince buscan analizar si existe o no la inquietud y necesidad de los alumnos por aprender Derecho Fiscal Internacional.

Finalmente, la pregunta dieciséis busca saber que piensan sobre la aplicación de los conocimientos del área fiscal - internacional en un futuro próximo.

CUESTIONARIO

CARRERA: _____ SEMESTRE: _____

1. ¿De que Universidad provienes?

UNAM IPN ITESM ITAM

2. ¿Que factores influyeron en tu elección de la carrera?

a) Moda b) Gusto c) Imposición d) Facilidad de obtener empleo
e) Fácil de cursar f) No hubo otra opción g) Otros _____

3. ¿Trabajas?

NO Pasa a la pregunta 6

SI Pasa a la pregunta 4

4. ¿En que área?

a) Finanzas b) Auditoría c) Contabilidad General
d) Impuestos e) Otra (especificar) _____

5. ¿Cuál consideras que es el porcentaje de aplicación de los conocimientos adquiridos en tus clases de impuestos?

a) 0 - 25 % b) 26 - 50 % c) 51 - 75 % d) 76 - 100 %

6. ¿Es la Ley Suprema de toda la Unión en México ?

a) Constitución Política b) Tratados Internacionales
c) Constitución Política y los Tratados Internacionales d) Otros ¿Cuál? _____

7. Según el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ¿Quien (es) puede (n) celebrar tratados internacionales en México?

- a) El Presidente de México
- b) El Secretario de Relaciones Exteriores
- c) El Poder Legislativo
- d) Ninguno de los anteriores

8. ¿Que elemento (s) interviene (n) en la Doble Tributación Internacional ?

- a) Un mismo elemento material del hecho imponible pero en países diferentes
- b) Dos sujetos pasivos que soportan el mismo gravamen en países diferentes
- c) Dos o más soberanías fiscales sobre el mismo hecho imponible
- d) Dos impuestos diferentes sobre el mismo hecho dentro de un país

9. Es causa de la Doble Tributación Internacional :

- a) Un país difiere en su apreciación sobre dos hechos imponibles diferentes
- b) El Intercambio Comercial y la Globalización
- c) La soberanía de un poder de Estado sujeto a otro poder de Estado
- d) La armonización tributaria entre las naciones

10. Es consecuencia de la Doble Tributación Internacional :

- a) Aumenta la confianza sobre un buen desarrollo económico
- b) Evita la evasión fiscal internacional entre países socios
- c) Favorece la aplicación excesiva de los gravámenes sobre los sujetos
- d) Aumentan los ingresos que perciben los Estados por concepto de impuestos

11. ¿Es legal la Doble Imposición Internacional? SI NO

12. ¿Cuál (es) tema (s) de Derecho Fiscal Internacional haz visto dentro del plan de estudios de tu universidad?

- a) Doble Imposición Internacional
- b) Modelos Tributarios Internacionales
- c) Sus fuentes y su validez
- d) Defensa Fiscal Internacional
- e) Intercambio de información fiscal internacional
- f) Todos los anteriores
- f) Ninguno de los anteriores
- h) Otros _____

13. ¿Consideras importante el saber algo acerca de las relaciones fiscales internacionales ?

SI

NO

¿Por qué?

14. ¿Consideras necesario en tu preparación, que tu universidad incluya dentro de su plan de estudios una visión sobre la temática fiscal internacional ?

SI

NO

¿Por qué?

15. ¿Donde consideras que deberías de ver estos temas ?

a) En la Licenciatura

b) En la Especialización

c) En cursos y conferencias

d) Otros _____

16. ¿ Crees que el incremento en las exportaciones de nuestro país y la globalización del mismo te obligue algún día a utilizar el Derecho Fiscal Internacional ?

SI

NO

4. RESULTADOS DEL CUESTIONARIO

A. Pregunta número 1

Este cuestionario fué aplicado a veinticinco estudiantes de cada una de las cuatro universidades, dándonos así el total de nuestra población muestra.

Antes de la aplicación del cuestionario fué importante cerciorarse de que estos alumnos se encontraran estudiando la licenciatura en Contaduría Pública dentro del último año de su carrera de la siguiente forma :

- a) Estudiantes de la UNAM del noveno al décimo semestre..
- b) Estudiantes del IPN del séptimo al octavo semestre.
- c) Estudiantes del ITAM del octavo al noveno semestre.
- d) Estudiantes del ITESM del séptimo al noveno semestre

No hubo discriminación por sexo, los cuestionarios se fueron aplicando con la ayuda de profesores en el área de impuestos de cada una de las universidades a las primeras veinticinco personas que se presentaran a clase, arrojando los resultados que en la gráfica de la pregunta 1 se muestran..

B. Pregunta número 2

En lo que respecta a los factores de elección de la carrera, 65 % de los encuestados indico que su elección fue por gusto a la carrera, 28 % por la facilidad de obtener empleo, 3 % considera que es fácil de cursar, 2 % considera que no tuvo otra opción, 1 % por imposición y 1 % por fama y prestigio.

C. Pregunta número 3

Del total de los encuestados el 55 % trabaja y el 45 % restante no lo hace. En cuanto a los resultados de esta pregunta es curioso observar que del 55 % que trabaja el 60 % realiza sus estudios en instituciones privadas.

Este resultado me parece interesante, ya que se contrapone con la idea que generalmente se tiene de que las personas que estudian en instituciones públicas son, por tener menor disponibilidad de recursos económicos, las que se ven obligadas a estudiar y trabajar al mismo tiempo.

D. Pregunta número 4

Del 55 % que trabaja, el 38 % lo hace en el área de contabilidad general, 27 % en el área de auditoría, el 22 % en el área de impuestos, 9 % en finanzas y un 4 % en áreas no relacionadas con la carrera.

E. Pregunta número 5

En lo que respecta al porcentaje de aplicación de los conocimientos adquiridos en la universidad sobre el área de impuestos, el 37 % de los encuestados respondió que aplican de un 51 a un 75 % esos conocimientos, 29 % considero que aplica de un 26 a un 50 % los conocimientos adquiridos, solamente el 18 % de los encuestados considero que aplica de un 76 a un 100 % esos mismos y un 16 % considero aplicar de 0 al 25 % los conocimientos adquiridos.

Si bien en esta pregunta 66 % de los encuestados considera una aplicación del 26 al 75 % de los conocimientos, es importante resaltar que el 16 % considera que los conocimientos adquiridos se adecúan muy poco a la realidad.

Por otra parte, me parece importante resaltar que 77 % de las personas que consideran los conocimientos adquiridos muy poco adecuados a la realidad, fueron encuestadas en instituciones privadas, es decir, que en su mayoría son las personas que estudian en instituciones privadas, trabajan al mismo tiempo, pero también llevan menos materias de impuestos en sus escuelas.

F. Pregunta número 6

Aquí cabe aclarar que la respuesta correcta es la opción c, donde la Constitución tiene el mismo trato que los Tratados Internacionales, según el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde menciona "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"(64).

El 79 % de los encuestados consideró a la Constitución Política superior en jerarquía que los Tratados Internacionales, mientras que 8 % consideró a los Tratados Internacionales como superiores a la Constitución Política y sólo un 13 % obtuvo la respuesta correcta.

G. Pregunta número 7

Aquí el 49 % obtuvo la respuesta correcta al considerar que el Presidente de México puede celebrar Tratados, mientras que el 51 % restante marcó la respuesta incorrecta donde un 29 % aseguró que el Secretario de Relaciones Exteriores puede celebrar tratados, un 16 % consideró que el poder legislativo y un 6 % mencionó que ninguno de los anteriores.

H. Pregunta número 8

En esta pregunta sólo un 23 % contestó la respuesta correcta al considerar como elementos de la Doble Tributación Internacional a dos o más soberanías fiscales sobre el mismo hecho imponible, mientras que un 39 % consideró un mismo elemento material del hecho imponible pero en países diferentes, donde si recordamos un mismo elemento material del hecho imponible puede ser la renta, pero en países diferentes hablamos de un Impuesto Sobre la Renta para México y otro Impuesto sobre la renta pero para España por ejemplo, por lo que su respuesta es errónea.

Un 24 % consideró dos impuestos diferentes sobre un mismo hecho imponible dentro de un país, en este sentido podría existir la Doble Imposición pero al estar dentro de un país sólo sería una Doble Imposición Interna y no Internacional, mientras que un

13 % considero a dos sujetos pasivos que soportan el mismo gravamen en países diferentes, aquí si existen dos sujetos pasivos no puede existir la Doble Imposición ya que necesita ser el mismo sujeto pasivo.

I. Pregunta número 9

Aquí es importante señalar que es causa de la Doble Tributación Internacional, el intercambio comercial y la globalización donde un 38 % de los encuestados respondieron bien a la pregunta mientras que el 62 % restante la contesto mal, al afirmar un 31 % como causa la de que un país difiere en su apreciación sobre dos hechos imposables diferentes, un 20 % como la armonización tributaria entre las naciones y un 11 % la soberanía de un poder de Estado sujeto a otro poder de Estado.

J. Pregunta número 10

Aquí es importante señalar como consecuencia de la Doble Tributación Internacional, al favorecimiento de la aplicación excesiva de los gravámenes sobre los sujetos, donde un 46 % contestó correctamente a la pregunta mientras que un 54 % la respondió mal al afirmar un 32 % como consecuencia de la Doble Tributación Internacional, la de evitar la evasión fiscal entre países socios y un 22 % afirman que como consecuencia aumentan los ingresos que perciben los Estados por concepto de impuestos.

K. Pregunta número 11

Al preguntar si es legal la Doble Imposición Internacional un 72 % contestó que no lo es, estando todas estas personas mal en su aseveración, mientras que un 28 % contesto que si lo es, estando correctas en su apreciación, recordemos que un país por el hecho de ser soberano, puede imponer los tributos que considere necesarios y no puede estar sujeto a la soberanía de otro país, por lo tanto si es legal.

L. Pregunta número 12

Dentro del Plan de Estudios de las Universidades un 42 % aseguró no haber visto ningún tema de Derecho Fiscal Internacional, 25 % afirmó haber visto las fuentes y validez del Derecho Fiscal Internacional como tema en algún semestre, un 19 % afirmó haber visto la Doble Imposición Internacional, un 5 % vio Modelos Tributarios Internacionales, otro 5 % vio intercambio de información fiscal internacional, un 3 % aseguró haber visto todos los anteriores y un 1 % afirmó haber visto otro tema de Derecho Fiscal Internacional.

En este sentido no hubo una diferencia palpable sobre las instituciones de educación que fueron estudiadas, por lo que nos afirma el hecho de que en el Instituto Politécnico Nacional, a pesar de llevar estos temas en su Plan de Estudios, muchos de sus alumnos no los estudian, ya que la mayoría de sus profesores no los consideran adecuados para enseñarlos o simplemente no los dominan y deciden no verlos en clase.

M. Pregunta número 13

Aquí un 98 % consideró importante saber algo acerca de las relaciones fiscales internacionales, mientras que un 2 % no lo considero necesario por que piensa que no lo aplicaría en su vida profesional.

N. Pregunta número 14

Aquí un 97 % consideró necesario que se incluya dentro del plan de estudios de la licenciatura una visión sobre la temática fiscal internacional, mientras que un 3 % no lo considero necesario. En este sentido es importante hacer notar que existe una variación del 1 % con respecto a la pregunta 13, donde si se consideró importante saber algo sobre la temática fiscal internacional pero no se consideró necesario que se incluyera en el plan de estudios.

Ñ. Pregunta número 15

Al preguntar donde se deberían de estudiar esos temas a fondo un 81 % mencionó que en la licenciatura, mientras que un 15 % mencionó cursos y seminarios, un 3 % en la especialización y un 1 % en medios informativos normales.

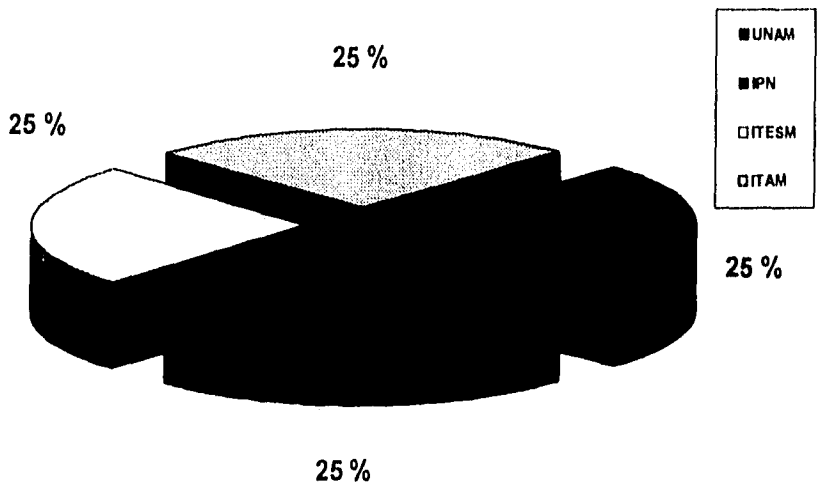
O. Pregunta número 16

Cuando se les preguntó si el incremento de las exportaciones de nuestro país y la globalización del mismo podrían obligar algún día a utilizar el Derecho Fiscal Internacional, un 98 % de los encuestados respondió que si lo podría llegar a utilizar y un 2 % mencionó que no lo llegaría a utilizar.

GRÁFICA 1

PREGUNTA 1

¿De que Universidad provienes?

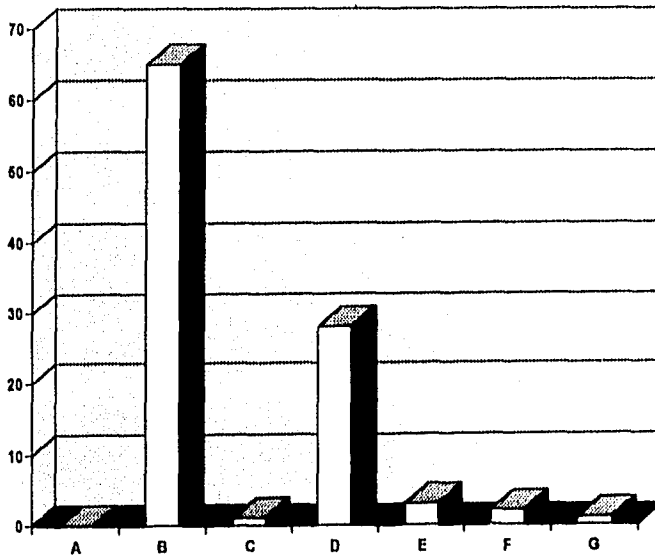


- | | |
|--|------|
| A) UNAM, Facultad de Contaduría y Administración | 25 % |
| B) IPN, ESCA - Casco de Santo Tomás | 25 % |
| C) ITESM, Campus Ciudad de México | 25 % |
| D) ITAM, Santa Teresa en la Ciudad de México | 25 % |

GRÁFICA 2

PREGUNTA 2

¿Que factores influyeron en tu elección de carrera?

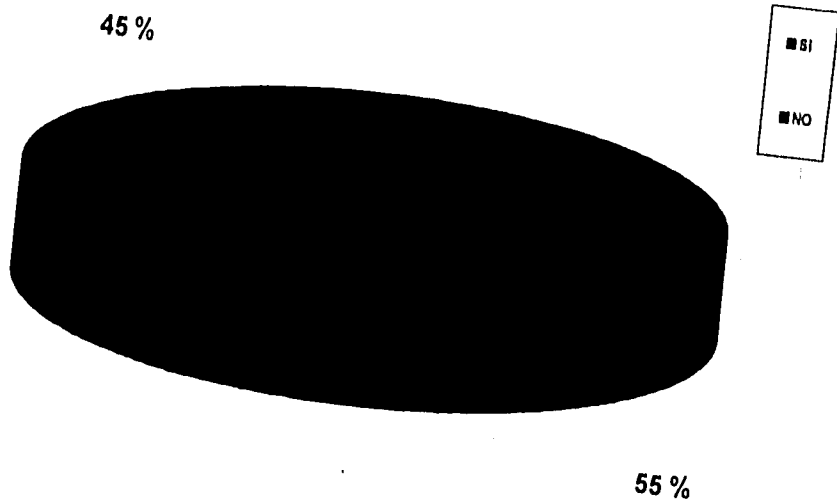


A) Moda	0 %
B) Gusto	65 %
C) Imposición	1 %
D) Facilidad de obtener empleo	28 %
E) Fácil de cursar	3 %
F) No hubo otra opción	2 %
G) Otros	1 %

GRÁFICA 3

PREGUNTA 3

¿Trabajas?



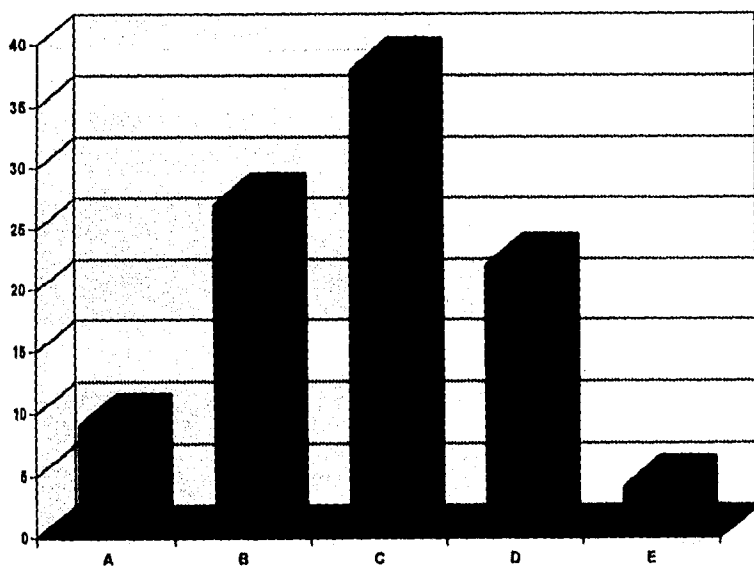
SI 55 %

NO 45 %

GRÁFICA 4

PREGUNTA 4

¿En que área?



A) Finanzas 9 %

B) Auditoría 27 %

C) Contabilidad General 38 %

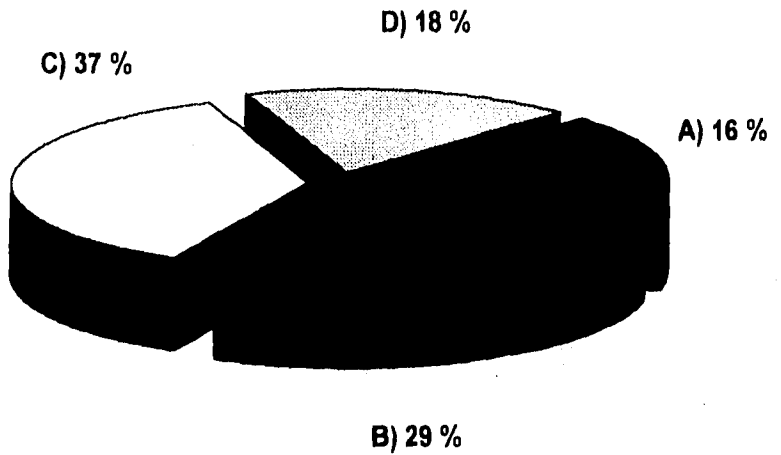
D) Impuestos 22 %

E) Otra 4 %

GRÁFICA 5

PREGUNTA 5

¿Cuál consideras que es el porcentaje de aplicación de los conocimientos adquiridos en tus clases de impuestos?

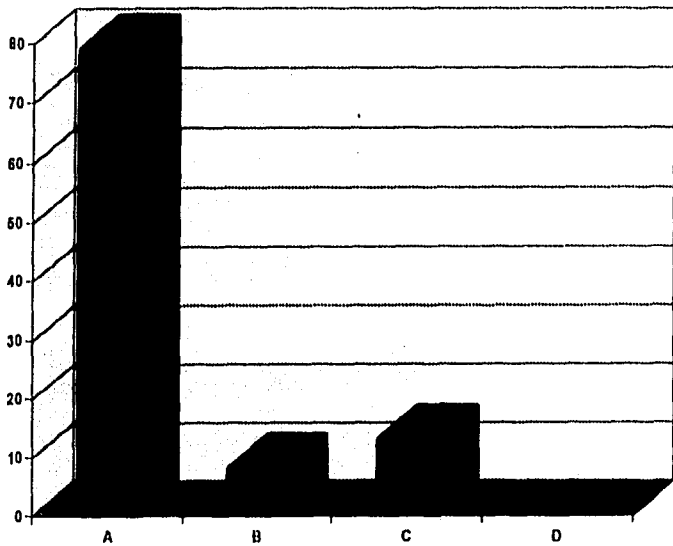


A) 0 - 25 %	16 %
B) 26 - 50 %	29 %
C) 51 - 75 %	37 %
D) 76 - 100 %	18 %

GRÁFICA 6

PREGUNTA 6

¿ Es la Ley Suprema de toda la Unión en México?



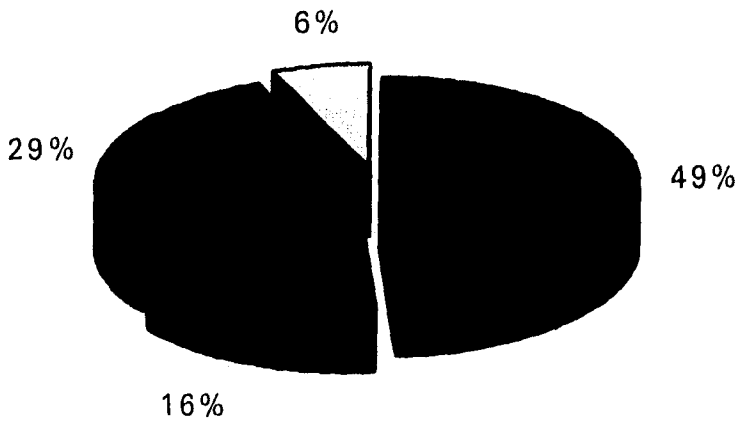
A) La Constitución Política	79 %
B) Los Tratados Internacionales	8 %
C) La Constitución Política y los Tratados Internacionales	13 %
D) Otros, ¿Cuál?	0 %

GRÁFICA 7

PREGUNTA 7

Según el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

¿Quien (es) puede (n) celebrar Tratados Internacionales en México?

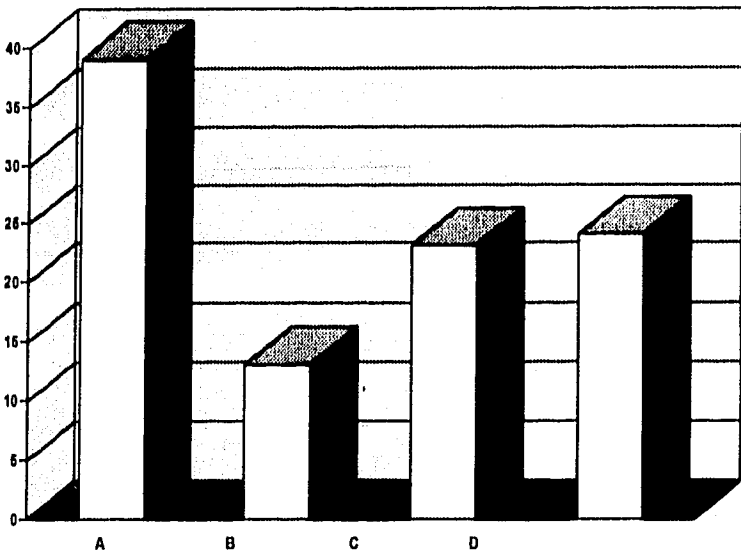


A) El presidente de México	49 %
B) El Secretario de Relaciones Exteriores	29 %
C) El Poder Legislativo	16 %
D) Ninguno de los anteriores	6 %

GRÁFICA 8

PREGUNTA 8

¿Que elemento (s) intervienen (n) en la Doble Tributación Internacional?

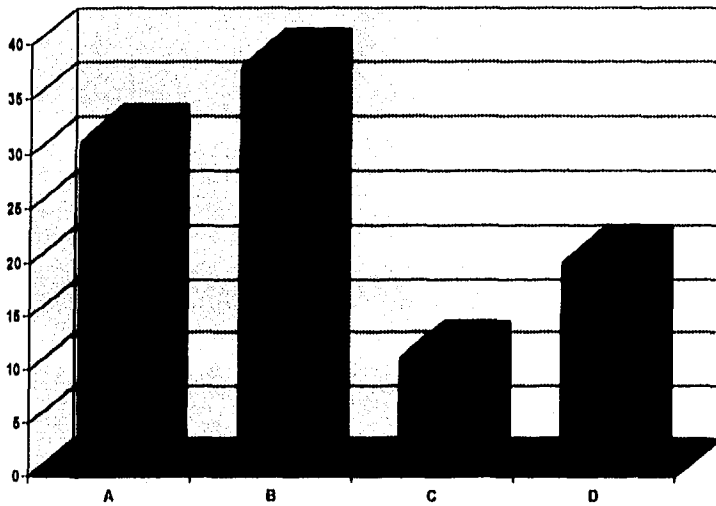


- A) Un mismo elemento material del hecho imponible pero en países diferentes 39 %
- B) Dos sujetos pasivos que soportan el gravamen en países diferentes 13 %
- C) Dos o más soberanías fiscales sobre el mismo hecho imponible 23 %
- D) Dos impuestos diferentes sobre un mismo hecho dentro de un país 24 %

GRÁFICA 9

PREGUNTA 9

Es causa de la Doble Tributación Internacional :

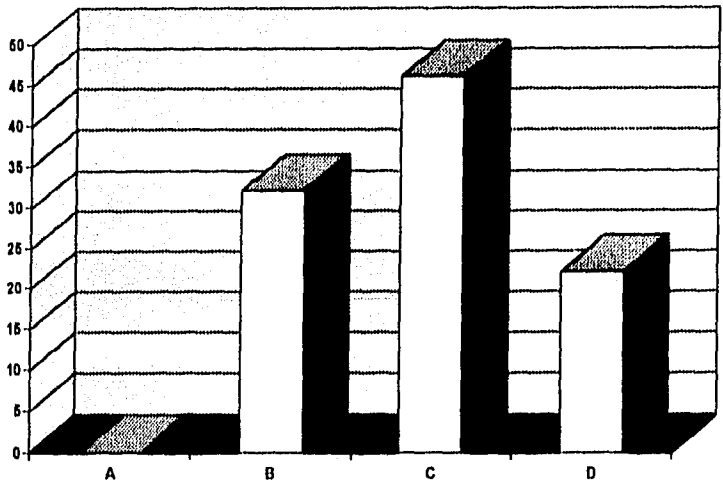


- | | |
|---|------|
| A) Un país difiere en su apreciación sobre dos hechos imponibles diferentes | 31 % |
| B) El Intercambio Comercial y la Globalización | 38 % |
| C) La soberanía de un poder de Estado sujeto a otro poder de Estado | 11 % |
| D) La armonización tributaria entre las naciones | 20 % |

GRÁFICA 10

PREGUNTA 10

Es consecuencia de la Doble Tributación Internacional:

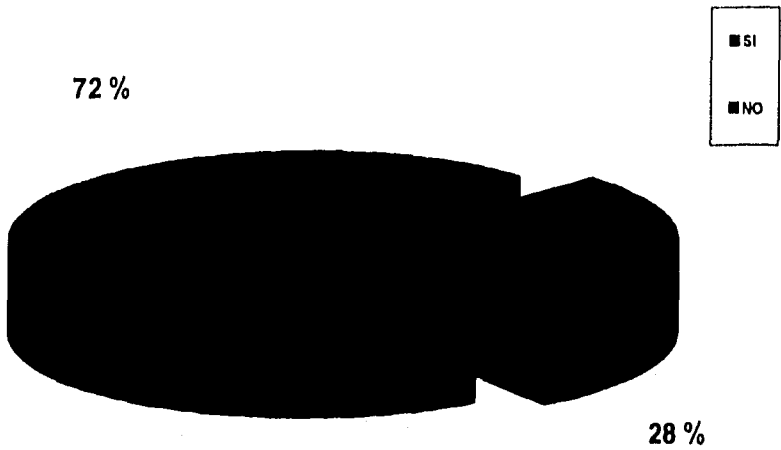


- | | |
|---|------|
| A) Aumenta la confianza sobre un buen desarrollo económico | 0 % |
| B) Evita la evasión fiscal internacional entre países socios | 32 % |
| C) Favorece la aplicación excesiva de los gravámenes sobre los sujetos | 46 % |
| D) Aumentan los ingresos que perciben los Estados por concepto de impuestos | 22 % |

GRÁFICA 11

PREGUNTA 11

¿Es legal la Doble Imposición Internacional?



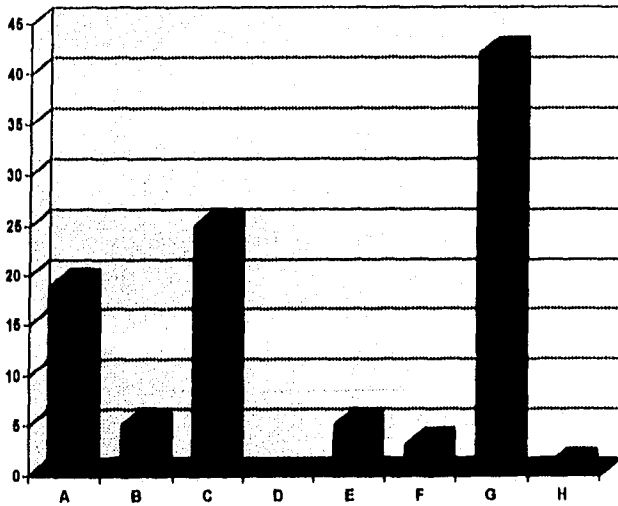
SI 28 %

NO 72 %

GRÁFICA 12

PREGUNTA 12

¿Cuál (es) tema (s) de Derecho Fiscal Internacional haz visto dentro del plan de estudios de tu universidad?

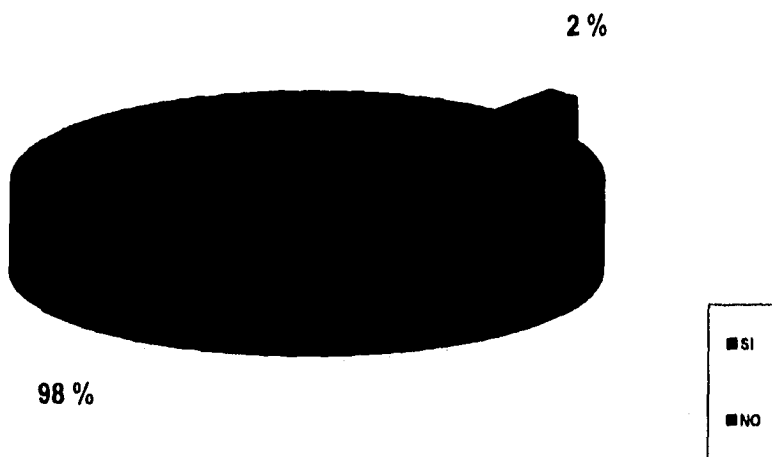


A) Doble Imposición Internacional	19 %
B) Modelos Tributarios Internacionales	5 %
C) Fuentes y validez del Derecho Fiscal Internacional	25 %
D) Defensa Fiscal Internacional	0 %
E) Intercambio de Información Fiscal Internacional	5 %
F) Todos los anteriores	3 %
G) Ninguno de los anteriores	42 %
H) Otros	1 %

GRÁFICA 13

PREGUNTA 13

¿Consideras importante el saber algo acerca de las relaciones fiscales internacionales?



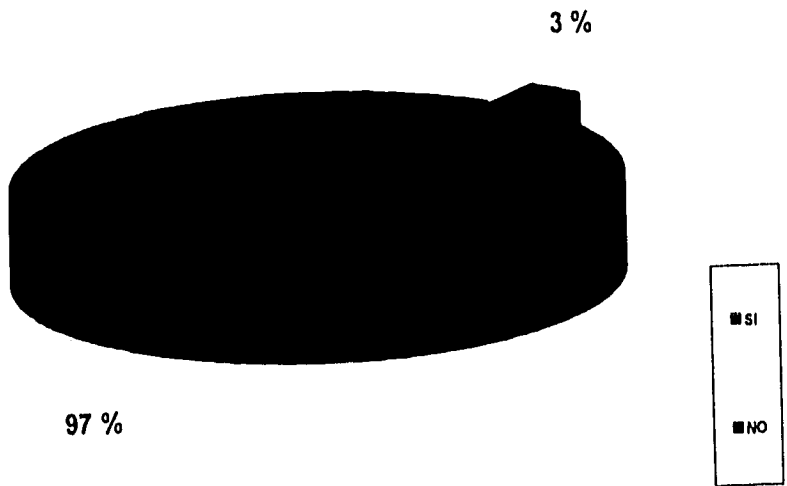
SI 98 %

NO 2 %

GRÁFICA 14

PREGUNTA 14

¿Consideras necesario en tu preparación que tu universidad incluya dentro de su plan de estudios una visión sobre la temática fiscal internacional?



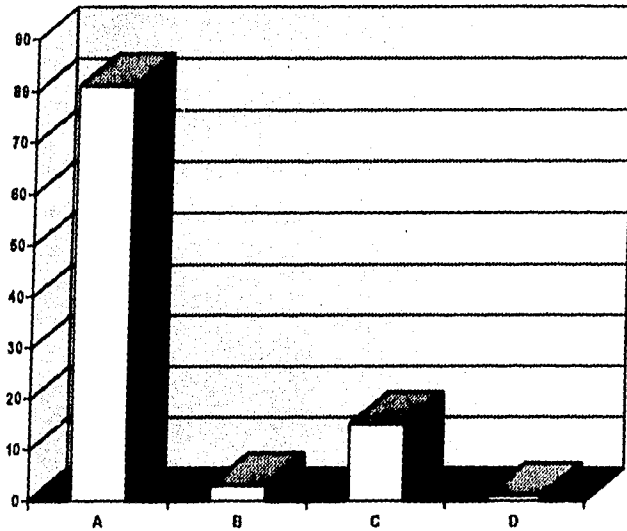
SI 97 %

NO 3 %

GRÁFICA 15

PREGUNTA 15

¿Donde consideras que deberías de ver estos temas?

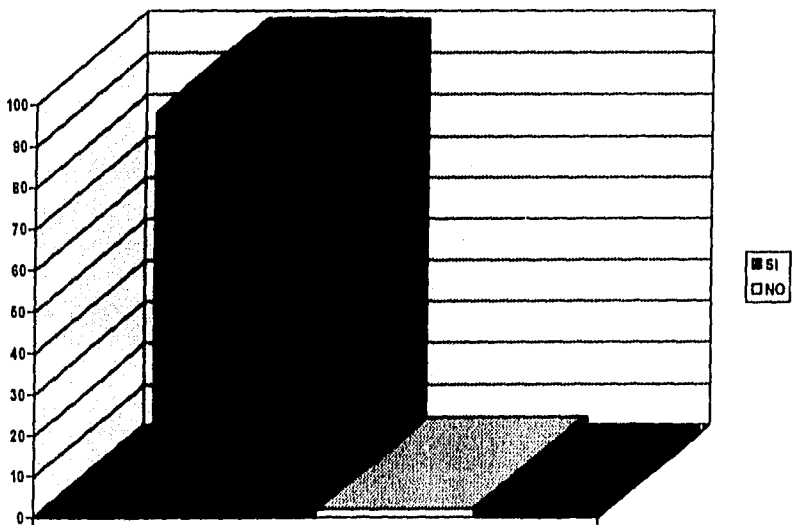


A) En la Licenciatura	81 %
B) En la Especialidad	3 %
C) En cursos y conferencias	15 %
D) Otros	1 %

GRÁFICA 16

PREGUNTA 16

¿Crees que el incremento en las exportaciones de nuestro país y la globalización del mismo te obligue algún día a utilizar el Derecho Fiscal Internacional?



SI 98 %

NO 2 %

5. CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO

Antes de pasar a mencionar las conclusiones de la presente Investigación de Campo, quisiera resaltar el hecho de lo gratificante que me resultó la realización de la misma.

Con la mayor parte de los entrevistados existió una buena retroalimentación, además de que siempre resulta conveniente conocer como piensan otras personas, que en este caso, como yo se interesan en el campo de los impuestos y la academia.

Como es lógico pensar, por medio de la encuesta se denotan diferentes actitudes y modos de pensar, sin embargo, existe un aspecto que me parece importante resaltar, que si bien no es del todo cuantificable, si es palpable, y consiste en la toma de conciencia en los entrevistados, acerca de la urgente necesidad de cambio y compromiso individual para poder tener un mejor futuro.

Refiriéndome específicamente a las encuestas realizadas a los estudiantes de la Licenciatura en Contaduría, fue muy significativo el constatar que existe una característica fundamental en casi todos nosotros, que consiste en que sin dejar de estar preocupados por el futuro, lo vemos con optimismo y sabemos que preparándonos, trabajando y comprometiéndonos con México, lograremos que el ideal de llegar a ser un país de primer mundo, se convierta en realidad.

Por otra parte considero que aún se quedan muchas preguntas que podrian ser motivo de una investigación posterior, pero que al ser tan específicas superan el motivo de esta tesis.

A. Primera

Dentro de la disposición hacia la carrera, antes que nada, es importante resaltar que, en su gran mayoría la elección de la carrera se hace por gusto y por el campo de trabajo.

B. Segunda

Más de la mitad de los encuestados trabaja, y de ellos solamente el 22 % lo hace en el área de impuestos, no importando las otras áreas como contabilidad y auditoría en donde para poder registrar y poder revisar los registros es necesario tener conocimientos sobre el área de impuestos, por lo que podríamos decir que es necesario conocer el área de impuestos.

C. Tercera

Dentro de la calidad de su formación, quisiera mencionar que los resultados aquí obtenidos reflejan fielmente el sentir de los entrevistados, quienes al estar trabajando y estudiando no consideran que su formación en el área de impuestos sea óptima.

Más de la mitad de las personas que trabajan considera que la aplicación de los conocimientos adquiridos se encuentra en niveles de un 51 % al 100 %, sin embargo, no podemos pasar por alto que un 45 % considera que la aplicación de esos conocimientos es mínima, del orden del 0 al 50 %.

D. Cuarta

La calificación promedio en las seis preguntas de conocimientos fue de 3.28 en escala del 0 al 10, obtenido de la siguiente forma :

En la pregunta número seis una calificación de 1.3, en la pregunta número siete una calificación de 4.9, en la pregunta número ocho una calificación de 2.3, en la pregunta número nueve una calificación de 3.8, en la pregunta número diez una calificación de 4.6 y en la pregunta número once una calificación de 2.8.

E. Quinta

La mayoría de las universidades no se han preocupado por poner dentro de sus planes de estudio algunos temas relacionados con el Derecho Fiscal Internacional, pero

no basta con incluirlos, ya que en el caso del Instituto Politécnico Nacional a pesar de tenerlos incluidos no son enseñados por los profesores de una manera eficiente.

F. Sexta

A pesar de que esta temática no ha sido incluida en los planes de estudio más de un 95 % de los alumnos considera necesario que esta, sea incluida en su preparación de la licenciatura dentro del plan de estudios por un 81 % de los estudiantes, o en cursos y seminarios por un 15 % de ellos, pero no se considera importante que sólo se enseñe a las personas que cursan la especialidad, ya que un 98 % de ellos piensa que en un futuro muy próximo tendrán que ser aplicados estos conocimientos en la práctica profesional.

CAPITULO V
CONCLUSIONES GENERALES

CAPITULO V

CONCLUSIONES GENERALES

De acuerdo con la propuesta de ser generadores del cambio más que observadores del mismo, expongo a continuación las Conclusiones Generales del Seminario de Investigación Contable, así como algunas propuestas viables para solucionar los problemas detectados.

PRIMERA. Una de las más grandes preocupaciones, no sólo en México sino en el resto del mundo, es la doble imposición internacional a la que en muchos casos son sometidas tanto las personas físicas como las morales, en los diferentes países que tienen tanto intercambios comerciales como sucursales en otros Estados. Es por eso que uno de los beneficios de los tratados firmados por México y descritos en este trabajo, es dar seguridad a las mismas personas para no ser sometidas al mismo impuesto y poder acreditarlos ante los demás países.

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

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

Los principales criterios que adoptan los países para imponer gravámenes son : a) por nacionalidad del contribuyente; b) por el domicilio o residencia del sujeto y c) por la ubicación de la fuente de riqueza.

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

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

II. General : En este nivel puede generar varios fenómenos :

a) Evasión y elusión fiscal.- Si el contribuyente se ve sometido a una carga fiscal intolerable puede procurar los medios para disminuir o desaparecer dicha carga, aún cuando jurídicamente no resulte justificable; afectando con ello la recaudación de ingresos que requiere el Estado para cubrir el gasto público y ofrecer bienestar social.

b) Freno al desarrollo económico.- El fomento a la inversión tanto nacional como extranjera es un objetivo fundamental en la política económica de cualquier país interesado en elevar sus condiciones de vida, por lo tanto, es indispensable considerar todos los aspectos que podrían constituir un obstáculo para lograr dicho objetivo. Al respecto, la doble imposición puede generar cierto temor en la actitud de los inversionistas que consideren arriesgado colocar capital bajo excesivas condiciones impositivas.

C). Lo señalado en los incisos anteriores, tiende a frenar el desarrollo económico del país, y a desviar los intereses actuales del estado por lograr mejores condiciones de vida para la comunidad.

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

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

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

SÉPTIMA. México adopto de manera unilateral el método de crédito de impuesto pagado en el extranjero para personas físicas y morales. Este método se encuentra regulado a través del artículo 60. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y del mismo artículo en su respectivo reglamento.

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

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

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

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

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

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

DÉCIMA SEGUNDA. México ha adoptado el modelo de tratado para evitar la doble imposición de la OCDE, el cual es el más recurrido por otros Estados en esta materia, lo que lo hace estar al nivel de los países industrializados. Y por otra parte, México al suscribir más tratados con otros países, sobre el mismo modelo obtiene uniformidad sobre el criterio fiscal internacional sobre bases y tasas. Sin embargo nos damos cuenta que en materia de Derecho Fiscal Internacional el campo de estudio es muy extenso.

DÉCIMA TERCERA. El Contador Público describe un perfil específico que la sociedad necesita para satisfacer las necesidades en el registro de sus operaciones y en el pago justo de sus impuestos, por lo tanto confían en su saber y en su responsabilidad para servir a la comunidad.

DÉCIMA CUARTA. La Contaduría Pública esta estrechamente vinculada al ámbito económico, ya que en este escenario la célula económica básica son las personas físicas y morales que viven dentro del país.

DÉCIMA QUINTA. No se puede pensar en un México de Primer Mundo sin considerar el papel estratégico de la educación superior y de las universidades, por lo que hoy a unos cuantos años del siglo XXI resulta impostergable que las universidades realicen cambios rápidos, de fondo y forma dentro de la educación del Contador Público en el ámbito internacional y fiscal internacional, ya que como hemos visto el promedio de calificación en esta área es de 3.28.

DÉCIMA SEXTA. Se hace recomendable que no sólo se limite al estudio de las operaciones y transacciones nacionales, ya que se prevé un aumento de las operaciones internacionales de las personas físicas y morales, al continuar el desarrollo del país, la globalización y la entrada por completo en vigor de todos los tratados comerciales que ha firmado nuestro país, por lo tanto surge la necesidad, de que los futuros contadores públicos hoy en día, con ayuda de sus universidades y programas académicos se estén preparando para enfrentar un futuro de internacionalización.

LISTA DE REFERENCIAS

LISTA DE REFERENCIAS

1. IZAZA, Juan Carlos, "Apuntes del Diplomado : La Economía y su estructura" México : H. Cámara de Diputados, noviembre, 1995.
2. CALVO Nicolau, Enrique, et. al., "Tratados para Evitar la Doble Imposición", México : Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1992, pág. 19.
3. FRANCO Díaz, Eduardo, "Diccionario de contabilidad", México : Editores Siglo Nuevo, 1980, pág. 84.
4. FLORES, Zavala Ernesto, "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas", México: Porrúa, 1980, pág. 331. (25a. edición).
5. REYES, Ramírez Héctor, "Tesis : Doble Tributación en el ISR", México : Universidad Intercontinental, Licenciatura en Derecho, 1994.
6. "Diccionario Larousse Ilustrado," México : Larousse, 1981, pág. 267
7. DE LA GARZA Sergio y GIUNTANI Fonrouye, "Derecho Financiero Mexicano", México : Porrúa, 1986, pág. 323. (7a. edición).
8. JARACH, Dino, "El Hecho Imponible", Argentina : Revista de Jurisprudencia, 1993, pág. 18 - 21.
9. BURGOA, Horihuela Ignacio, "Derecho Constitucional Mexicano", México : Porrúa, 1983, pág. 131.
10. MARGAIN Manautou E. y BIELSA Rafael, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", México : Universidad de San Luis Potosí, 1985, pág. 77. (3a edición).

11. RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, "Derecho Fiscal", México, Harla, 1986, pág. 61. (2a. edición).
12. Compilación Fiscal. Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), México : Dofiscal Editores, 1996, Art. 2, Fracción I.
13. Compilación Fiscal. Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), México : Dofiscal Editores, 1996, Art. 4.
14. FLORES, Zavala Ernesto, Obra Citada, pág. 81.
15. CALVO Nicolau, E., SELLIER, Carlos, et. al., Obra Citada, I.M.C.P., pág. 89.
16. ROBLES, Díaz Rafael, "Memoria del curso : Negociación de tratados tributarios", Jalisco, México : Universidad Autónoma de Guadalajara, 1987, pág. 81.
17. FLORES, Zavala Ernesto, Obra Citada, pág. . 335 - 336.
18. IBARRA, Posada, José. "Crédito del Impuesto Sobre la Renta Pagado en el Extranjero", México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1994, pág. 27.
19. ROMANO, Mussali, Emilio "Convenios Internacionales en Materia Fiscal." México: Veritas, julio de 1993, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. pág. 30.
20. GUNNAR, Myrdal, "Los Efectos Económicos de la Política Fiscal", Madrid, España : Editorial Aguilar, 1972., pág. 84.
21. GUINNAR, Myrdal, Obra Citada, pág. 79.
22. LAWRENCE III, Robert, C. "Extraterritorial Enforcement Of Tax Obligations", New York, U.S.A. : Practising Law Institute, 1983, pág. 42.

23. CALVO Nicolau, Enrique, et. al., "Tratados de Doble Imposición", Obra Citada, I.M.C.P., pág. 20.
24. SEARA, Vázquez Modesto, "Derecho Internacional Público", México : Porrúa, 1983, pág. 94. (9a. edición).
25. CALVO Nicolau, Enrique, et. al., Obra Citada, I.M.C.P., pág. . 25 - 26.
26. FLORES, Zavala Ernesto, Obra Citada, pág. . 336-337.
27. ROBLES Díaz Rafael., Obra Citada, pág. .89.
28. FRANCO, Díaz Eduardo, Obra Citada, Pág. .93.
29. "Compilación Fiscal", Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), México : Dofiscal Editores, 1996, Art. 108 y 109.
30. ARELLANO, García Carlos, "El Derecho Internacional Privado", México : Porrúa, 1983, pág. 463. (6a. edición).
31. TRON, Manuel E, citado en "Régimen Fiscal de los Extranjeros en México" México : Editorial Themis, 1992, Pág. 17.
32. TRON, Manuel E, "Régimen Fiscal de los Extranjeros en México", México : Editorial Themis, 1992, Pág. 3.
33. SIERRA, Juan Manuel, "Tratado de Derecho Internacional Público", México : [Sin Editorial], 1963, Pág. 17. (4a. edición).
34. SEARA, Vázquez Modesto, Obra Citada , Pág. 96.
35. SIERRA. Juan Manuel, Obra Citada , Pág. 29.

36. SEARA, Vázquez Modesto, Obra Citada, Pág. 63.
37. FRANCO, Díaz Eduardo, Obra Citada. Pág. 49.
38. Diccionario, Larrousse Ilustrado, Obra Citada, Pág. 17.
39. SEARA, Vázquez Modesto, Obra Citada, Pág. 65.
40. BLEJER Mario I. y KE-YOUNG Chu, "Fiscal Policy, Stabilization and Growth in Developing Countries", United States of America : International Monetary Found, 1989, Pág. 133.
41. BETTINGER, Barrios Herbert, "Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación", México : Editorial EFISA, 1994, Pág. 385.
42. BETTINGER, Barrios Herbert, Obra Citada, Pág. 386.
43. ELIZONDO, López Arturo, "Inducción a la Profesión Contable", México : Editorial Ecasa, 1993, Pág. 31.
44. PAZ, Zavala Enrique, "Introducción a la contaduría", México : Editorial Ecasa, 1988, Pág. 5.
45. ELIZONDO, López Arturo, Obra Citada, Pág. 59.
46. PAZ, Zavala Enrique, Obra Citada, Pág. 10.
47. COCINA, Martínez Javier, "Investigaciones sobre Temas Diversos", México : Centro de Investigación de la Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1991, Pág. 181. (1a. edición).
48. ELIZONDO, López Arturo, "La Profesión Contable", México : Editorial Ecasa, 1987, Pág. 105. (4a. edición).

49. PAZ, Zavala Enrique. Obra Citada, Pág. 49.
50. RUIZ, De Chávez Salvador y GAGO Huguet Antonio, en la revista Contaduría Pública, "Oportunidad para la Superación de la Profesión Contable", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Febrero 1995, Año. 23, Número 270, Pág. 35.
51. ELIZONDO, López Arturo "Inducción a la profesión contable", Pág. 84.
52. PAZ, Zavala Enrique, Obra Citada, Pág. 50.
53. RUIZ, De Chavez Salvador, Obra Citada , pág. 35.
54. ELIZONDO López Arturo, "Inducción a la profesión contable" Ob. Cit., Pág. 85.
55. PAZ, Zavala Enrique, Obra Citada, Pág. 50.
56. RUIZ, De Chávez Salvador, Obra Citada, Pág. 35.
57. Folleto de Presentación de la Carrera de Contador Público, I.P.N., ESCA
58. CRUZ, Cruz Ignacio, "Tesis : Formación de la Docencia en el área Fiscal", México: Escuela Superior de Comercio y Administración, Unidad Tepépan. Instituto Politécnico Nacional, para obtener el título de Contador Público, México 1991.
59. Folleto para el Plan de Estudios 94 de la licenciatura en Contaduría Pública del Instituto Tecnológico Autónomo de México.
60. Folleto de Presentación de Contador Público 1995, del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Ciudad de México.
61. ELIZONDO, López Arturo. Obra Citada, Pág. 123 y 124.

62. BELMARES, Sánchez Javier y MARTIN Granados Ma. Antonieta en la Revista Contaduría y Administración, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM, División de Investigación en Contaduría, Administración e Informática. Junio de 1995, Pág. 18 y 19.

63. LÓPEZ Altamirano Alfredo y OSUNA Coronado Manuel, "Investigación de Mercados". México : Editorial Diana, 1986. Pág. 58.

64. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México : Talleres Gráficos de la Nación, Instituto Federal Electoral, Secretaría Técnica, 1995.

65. GALAZ, Gómez Morfin, et. al., "Reformas Fiscales 1996", Boletín Publicado para socios y personal, México : Galaz, Gómez Morfin, Chavero, Yamazaki, S.C., 1996 Deloitte Touche Tolunatsu International, Anexos 1,2 y 3.

BIBLIOGRAFÍA
Y HEMEROGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA Y HEMEROGRAFÍA

ARELLANO, García Carlos, "El Derecho Internacional Privado", México : Porrúa, 1983, (6a. edición).

BELMARES, Sánchez Javier y MARTIN, Granados María Antonieta en la Revista Contaduría y Administración, Facultad de Contaduría y Administración, División de Investigación en Contaduría, Administración e Informática, "La Investigación en el área Fiscal", México : Junio de 1995.

BETTINGER, Barrios Herbert, "Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación", México : Editorial EFISA, 1994.

BLEJER, Mario I, y KE-YOUNG Chu, "Fiscal Policy Stabilization and Growth in Developing Countries", United States of America : International Monetary Found, 1989.

BURGOA, Horihuela Ignacio, "Derecho Constitucional Mexicano", México : Editorial Porrúa, 1983.

COCINA, Martínez Javier, "Investigaciones sobre Temas Diversos", México : Centro de Investigación de la Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1991.

"Compilación Fiscal" México : Dofiscal, 1996.

"Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", México : Talleres Gráficos de la Nación, Instituto Federal Electoral, Secretaría Técnica, 1995.

CRUZ, Cruz Ignacio, Tesis : "Formación de la Docencia en el área Fiscal", México : Escuela Superior de Comercio y Administración, Unidad Tepépan, Instituto Politécnico Nacional, para obtener el título de Contador Público, 1991.

DE LA GARZA, Sergio, "Derecho Financiero Mexicano", México : Porrúa, 1986.

ELIZONDO, López Arturo, "Inducción a la Profesión Contable", México : Editorial Ecasa, 1993.

ELIZONDO, López Arturo, "La Profesión Contable", México : Editorial Ecasa, 1987.

FLORES, Zavala Ernesto, "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" México : Editorial Porrúa, 1980. (25a. edición).

FRANCO, Díaz Eduardo, "Diccionario de Contabilidad", México : Editores Siglo Nuevo, 1980.

GUNNAR, Myrdal, "Los Efectos Económicos de la Política Fiscal", Madrid, España : Editorial Aguilar, 1972.

IBARRA, Posada J. "Crédito del Impuesto Sobre la Renta Pagados en el Extranjero". México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1993.

I.M.C.P., "Tratados para evitar la Doble Imposición", México : Academia de Investigación Fiscal, 1992.

IZAZA, Juan Carlos, Apuntes del Diplomado "La economía y su estructura", México : H. Cámara de Diputados, noviembre 1995.

JARACH, Dino, "El Hecho Imponible", Argentina : Revista de Jurisprudencia, 1993.

LAWRENCE III, Robert C., "Extraterritorial Enforcement Of Tax Obligations", New York, U.S.A. : Practising Law Institute, 1983.

LÓPEZ, Altamirano Alfredo y OSUNA, Coronado Manuel, "Investigación de Mercados", México : Editorial Diana, 1986.

MARGAIN, Manautou, E. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", México : Universidad de San Luis Potosí, 1985.

PAZ, Zavala Enrique, "Introducción a la Contaduría", México : Editorial Ecasa, 1988.

REYES, Ramírez Héctor, Tesis : "Doble Tributación en el I.S.R.", México : Universidad Intercontinental para obtener el grado de Licenciado en Derecho, 1994.

ROBLES, Díaz Rafael, Memoria del Curso : "Negociación de Tratados Tributarios", Jalisco, México : Universidad Autónoma de Guadalajara, 1987.

RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, "Derecho Fiscal", México : Harla, 1986.

ROMANO, Mussali, Emilio, "Convenios Internacionales en Materia Fiscal", México : Veritas, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, julio 1993.

RUIZ, De Chávez Salvador y GAGO Huget Antonio, en la revista de Contaduría Pública, "Oportunidad para la Superación de la Profesión Contable", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Febrero 1995, Año 23, Número 270.

SEARA, Vázquez Modesto, "Derecho Internacional Público", México : Porrúa, 1983.

SIERRA, Juan Manuel, "Tratado de Derecho Internacional Público", México: [Sin Editorial], 1963.

SUÁREZ, Farias Francisco, Tesis : "La Doble Imposición a Nivel nacional e Internacional" México : Universidad Nacional Autónoma de México, para obtener el título de Licenciado en Derecho, 1974.

TRON, Manuel E. "Régimen Fiscal de los Extranjeros en México", México : Editorial Themis, 1990.

ANEXOS



SUBSECRETARÍA DE INGRESOS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES
DIRECCIÓN DE NEGOCIACIÓN DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO

PAÍS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
ALEMANIA				23/II/93	27/IV/93	11/XI/93	ESPAÑOL ALEMÁN	30/XII/93	1/II/94 D.O. 16/III/94 D.O. 6/IV/94 5/ D.O. 15/VI/94 6/
ARGENTINA	X								
AUSTRALIA		X							
AUSTRIA		X							
BÉLGICA				24/XI/92	1/VI/94	PENDIENTE	ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDÉS		
BRASIL		X							
CANADÁ				8/IV/91	8/VII/91	X	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	11/IV/92	1/II/92 D.O. 17/VII/92
CANADÁ 2/				16/III/90	8/VII/91	X	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	27/IV/92	1/II/93 D.O. 15/VII/92
COLOMBIA	X	I/							

1/ En materia de transporte internacional

2/ En materia de intercambio de información

3/ Sometido a consideración del Senado

Para obtener una versión actualizada solicítela por facsímil (2 28 38 91)

English version also available

4/ Fecha para la segunda ronda

5/ Publicación de Fe de Erratas

6/ Modificación al Protocolo

7/ Modificación al Tratado

8/ Entrada en vigor retroactiva

24 Octubre de 1995



SUBSECRETARÍA DE INGRESOS
DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES
DIRECCIÓN DE NEGOCIACIÓN DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO

PAÍS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
COREA				6/X/94 3/	16/XII/94	X	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	11/II/95	1/I/96 D.O. 16/III/95
COSTA RICA	X								
CHINA	X								
DINAMARCA			X						
ECUADOR				30/VII/92	25/V/94	PENDIENTE	ESPAÑOL		
ESPAÑA				24/VII/92	27/V/93	X	ESPAÑOL	6/X/94	1/I/95 D.O. 31/XII/94
EUA				18/IX/92 9/IX/94 7/	12/VII/93 16/XII/94 7/	20/XI/93	ESPAÑOL INGLÉS	28/XII/93	1/II/94 D.O. 3/II/94
EUA 2/				9/XI/89 9/IX/94 7/	19/XII/89 16/XII/94 7/		ESPAÑOL INGLÉS	18/I/90	18/I/90 D.O. 23/I/90
FINLANDIA			X						
FRANCIA				7/XI/91	18/XII/92	X	ESPAÑOL FRANCÉS	31/XII/92	17/93 D.O. 16/III/93
HUNGRÍA	X								
INDIA			X						

1/ En materia de transporte internacional

2/ En materia de intercambio de información

3/ Sometido a consideración del Senado

Para obtener una versión actualizada solicítela por facsímil (2 28 38 91)

English version also available

4/ Fecha para la segunda ronda

5/ Publicación de Fe de Erratas

6/ Modificación al Protocolo

7/ Modificación al Tratado

8/ Entrada en vigor retroactiva

24 Octubre de 1995



SUBSECRETARÍA DE INGRESOS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS Y ASUNTOS FISCALES INTERNACIONALES
DIRECCIÓN DE NEGOCIACIÓN DE TRATADOS

ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO

PAÍS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACIÓN	NEGOCIACIÓN CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE/ DIARIO OFICIAL
ITALIA				8/VII/91	25/V/94	X	ESPAÑOL ITALIANO	10/III/95	1/I/96 D.O. 29/III/95
ISRAEL		X							
IRLANDA		X							
JAPÓN			X						
NICARAGUA		X							
NORUEGA				23/III/95	(*)				
PAÍSES BAJOS				27/IX/93	22/VI/94	X	ESPAÑOL NEERLANDÉS	13/X/94	1/I/95 D O 31/XII/94
REINO UNIDO				2 /VI/ 94	6/VII/94	14/XII/94	ESPAÑOL INGLÉS	15/XII/94	1/IV/94 8/ D O. 15/III/95
RUMANIA			X						
SINGAPUR				9/XI/94	26/IV/95		ESPAÑOL INGLÉS		
SUECIA				21/IX/92	15/XII/92	21/IX/92	ESPAÑOL INGLÉS	18/XII/92	1/I/93 D O 10/II/93
SUIZA				3/VIII/93	1/VI/94	X	ESPAÑOL FRANCÉS	8/IX/94	1/I/95 D O 24/X/94
VENEZUELA	X 1/								

- 1/ En materia de transporte internacional
2/ En materia de intercambio de información
3/ Sometido a consideración del Senado

Para obtener una versión actualizada solicítela por facsímil (2 28 38 91)

English version also available

* Aprobación publicada en el D.O. del 20 de diciembre de 1995.

- 4/ Fecha para la segunda ronda
5/ Publicación de Fe de Erratas

- 6/ Modificación al Protocolo
7/ Modificación al Tratado

8/ Entrada en vigor retroactiva

24 Octubre de 1995

ANEXO NÚMERO 4

TABLA PRONTUARIO PARA DETERMINAR EL TAMAÑO DE LA MUESTRA

SEGURIDAD DEL 95.5%

$$n = \frac{4 \cdot p \cdot q}{S^2}$$

LIMITE DE ERROR	1/99	10/99	20/80	30/70	40/60	50/50
0.1	39,600	360,000	640,000	840,000	960,000	1,000,000
0.2	9,900	90,000	160,000	210,000	240,000	250,000
0.4	2,475	22,500	40,000	52,500	60,000	62,500
1.0	396	3,600	6,400	8,400	9,600	10,000
2.0	99	900	1,600	2,100	2,400	2,500
2.5	63	576	1,024	1,344	1,536	1,600
3.0	44	400	711	933	1,067	1,111
3.5	32	294	522	686	784	816
4.0	25	255	400	525	600	625
5.0	16	144	256	336	384	400
6.0	11	100	178	233	267	278
7.0	8	73	131	171	196	204
10.0	4	36	64	83	96	100
20.0	1	1	16	21	24	25