

00663 2g 2



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

"EL IMPUESTO AL ACTIVO EN LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION. ANALISIS"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

MAESTRO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

MANUEL RICARDO CASTAÑEDA BERNAL



ASESORA DE TESIS: M.B.A. MARIA ANTONIETA MARTIN GRANADOS

MEXICO, D. F.

1999.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

270469



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

PAGINACION

DISCONTINUA.

FALTAN PAGINAS

De la:

I

A la:

II

**A mis padres:
Enedina(†) y Rubén**

**A mi esposa e hijos:
Virginia, Leo, Beto y la nena bella, linda,
hermosa, preciosa y primorosa: Aurora.**

Con infinita gratitud a la MBA María Antonieta Martín Granados, directora de esta tesis, por sus generosas reflexiones y paciencia, sin los cuales no hubiera sido posible la realización del presente trabajo.

Como universitario siento profundo orgullo de que la Universidad Nacional Autónoma de México cuente con personal de excelencia como la profesora Martín.

I N D I C E

	PAG.
INTRODUCCION	XIV
1. LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL.	1-1
1.1 CONCEPTO Y CONSECUENCIAS DE LA IMPOSICIÓN MÚLTIPLE NACIONAL E INTERNACIONAL.	1-1
1.1.1 FUENTE Y OBJETO DE LOS TRIBUTOS.	1-1
1.1.2 CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN.	1-1
1.1.3 CONSECUENCIAS DE LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN.	1-2
1.1.4 JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA CON RELACIÓN A LA DOBLE TRIBUTACIÓN.	1-3
1.1.5 MEDIDAS PARA DISMINUIR EL EFECTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.	1-4
1.1.6 MEDIDAS ADOPTADAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA EN MEXICO.	1-9
1.1.7 CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	1-10
1.1.8 CRITERIOS DE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA: NACIONALIDAD, RESIDENCIA Y FUENTE.	1-10
1.1.9 MEDIDAS ADOPTADAS POR MEXICO PARA DISMINUIR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.	1-11
1.1.9.1 ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO.	1-11
1.1.9.2 ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN EL EXTRANJERO.	1-12
1.2 CONVENIOS MODELO INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.	1-12
1.2.1 MODELO DE LA ONU PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.	1-12
1.2.2 MODELO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.	1-13
1.2.3 MODELO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.	1-13
1.2.3.1 ANTECEDENTES Y ESTRUCTURA DE LA OCDE	1-13
1.2.3.2 ANTECEDENTES DEL MODELO DE LA OCDE PARA	

EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	1-15
1.2.3.3 LA ADHESIÓN DE MÉXICO A LA OCDE, RESERVAS Y OBSERVACIONES DE MÉXICO AL CONVENIO MODELO	1-16
1.3 RELACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CELEBRADOS POR MÉXICO APLICABLES AL PRIMERO DE ENERO DE 1998.	1-17
1.4 IDEAS CONCLUYENTES	1-17
2.- EL DERECHO DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FUENTES Y CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN	2-1
2.1 FUENTES DEL DERECHO DE LOS CONVENIOS.	2-1
2.1.1 FUENTES CONSTITUCIONALES.	2-1
2.1.2 LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS.	2-3
2.1.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	2-3
2.1.4 DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS.	2-3
2.1.5 LA CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS.	2-4
2.2 INTERPRETACION DE LAS DISPOSICIONES ESTABLECIDAS EN LOS CONVENIOS INTERNACIONALES.	2-6
2.2.1 INTERPRETACIÓN LITERAL.	2-6
2.2.2 INTERPRETACION LÓGICA CONCEPTUAL.	2-6
2.2.3 INTERPRETACION AUTENTICA.	2-6
2.2.4 INTERPRETACION A CONTRARIO SENSU.	2-6
2.2.5 INTERPRETACION ANALÓGICA.	2-7
2.2.6 INTERPRETACION EXACTA.	2-7
2.2.7 INTERPRETACION ESTRICTA	2-7
2.3 CRITERIOS DE INTERPRETACION DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL DERECHO MEXICANO.	2-7
2.3.1 LA CONVENCION DE VIENA.	2-7
2.3.2 LA OCDE	2-8
2.3.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL ACTIVO.	2-8

2.3.4 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	2-9
2.3.5 JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION	2-9
2.4 IDEAS CONCLUYENTES	2-9
3. ANALISIS DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO	3-1
3.1 ARTÍCULO 1 DE L CONVENIO MODELO DE LA OCDE (PERSONAS COMPRENDIDAS)	3-1
3.1.1 TRADUCCIÓN	3-1
3.1.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FICALES DE LA OCDE	3-1
3.1.2.1 SOCIEDADES DE PERSONAS (“PARTNERSHIPS”)	3-1
3.1.2.2 USO INADECUADO DEL CONVENIO	3-2
3.1.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 1- PERSONAS COMPRENDIDAS.	3-2
3.2 ARTÍCULO 2 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE- IMPUESTOS COMPRENDIDOS	3-3
3.2.1 TRADUCCIÓN	3-3
3.2.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA LA OCDE	3-3
3.2.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS.	3-3
3.3. ARTÍCULO 3 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (DEFINICIONES GENERALES)	3-4
3.3.1 TRADUCCIÓN	3-4
3.3.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DEASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-5
3.3.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 3 DEFINICIONES GENERALES.	3-5
3.4 ARTÍCULO 4 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (RESIDENTE)	3-6
3.4 .1 TRADUCCIÓN	3-6
3.4.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-7

3.4.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 4 DEL CONVENIO MODELO	3-7
3.4.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTICULO 4 RESIDENTE.	3-8
3.5 ARTÍCULO 5 DEL CONVENIO O MODELO DE LA OCDE (ESTABLECIMIENTO PERMANENTE)	3-8
3.5.1 TRADUCCIÓN	3-8
3.5.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-9
3.5.3 OBSERVACIONES DE MÉXICO A LOS COMENTARIOS AL ARTÍCULO 5 DEL CONVENIO MODELO. (TRADUCCIÓN)	3-11
3.5.4 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 5 DEL CONVENIO MODELO (TRADUCCIÓN)	3-11
3.5.5 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.	3-11
3.6 ARTÍCULO 6 DEL CONVENIO ODELO DE LA OCDE (INGRESO PROVENIENTE DE BIENES INMUEBLES)	3-11
3.6.1 TRADUCCIÓN	3-12
3.6.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-12
3.6.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 6 INGRESO PROVENIENTE DE BIENES INMUEBLES.	3-12
3.7 ARTÍCULO 7 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (BENEFICIOS EMPRESARIALES)	3-13
3.7.1 TRADUCCION	3-13
3.7.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ FISCAL DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-14
3.7.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 7 DEL CONVENIO MODELO (TRADUCCIÓN)	3-15
3.7.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 7 BENEFICIOS EMPRESARIALES.	3-15
3.8 ARTÍCULO 8 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (NAVEGACIÓN, TRANSPORTACIÓN EN AGUAS NTERIORES Y TRANSPORTACIÓN AEREA)	3-15
3.8.1 TRADUCCIÓN	3-15
3.8.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-16

3.8.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 8 DEL CONVENIO MODELO (TRADUCCIÓN)	3-16
3.8.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 8 NAVEGACION, TRANSPORTACIÓN EN AGUAS INTERIORES Y TRANSPORTACION AEREA.	3-16
3.9 ARTÍCULO 9 DEL CONVENIO DE LA OCDE (EMPRESAS ASOCIADAS)	3-17
3.9.1 TRADUCCIÓN	3-17
3.9.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-17
3.9.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 9 DEL CONVENIO MODELO	3-18
3.9.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 9 EMPRESAS ASOCIADAS.	3-18
3.10 ARTÍCULO 12 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (REGALIAS)	3-18
3.10.1 TRADUCCIÓN	3-18
3.10.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-19
3.10.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 12 DEL CONVENIO MODELO (TRADUCCIÓN)	3-20
3.10.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 12 REGALIAS.	3-20
3.11 ARTÍCULO 14 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES)	3-21
3.11.1 TRADUCCIÓN	3-21
3.11.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-21
3.11.3 OBSERVACIONES DE MÉXICO A LOS COMENTARIOS AL ARTÍCULO 14 DEL CONVENIO MODELO.	3-21
3.11.4 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 14 DEL CONVENIO MODELO	3-21
3.11.5 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 14 SERVICIOS PERSONALES	3-22
3.12 ARTÍCULO 22 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (PATRIMONIO)	3-22
3.12.1 TRADUCCION	3-22
3.12.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE (TRADUCCIÓN)	3-22

3.12.3	COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 22 IMPOSICION AL PATRIMONIO.	3-23
3.13	ARTÍCULOS 23 A Y 23 B DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN)	3-23
3.13.1	TRADUCCIÓN	3-23
3.13.2	COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-24
3.13.2.1	GENERALES	3-24
3.13.2.2	COMENTARIOS AL ARTÍCULO 23 A	3-25
3.13.2.3	COMENTARIOS AL ARTÍCULO 23 B	3-25
3.13.2.4	OBSERVACIONES CON RESPECTO AL IMPUESTO AL PATRIMONIO.	3-25
3.13.3	COMENTARIOS PERSONALES A LOS ARTICULOS 23 A Y 23 B DEL CONVENIO MODELO RESPECTO A METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION (METODO DE EXENCIÓN Y MÉTODO DE ACREDITAMIENTO)	3-26
3.14	ARTÍCULO 24 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (NO DISCRIMINACIÓN)	3-26
3.14.1	TRADUCCIÓN.	3-26
3.14.2	COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-27
3.14.3	COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 24 NO DISCRIMINACION.	3-28
3.15	ARTÍCULO 25 DEL CONVENIO MOELO DE LA OCDE (PROCEDIMIENTO DEACUERDO AMISTOSO)	3-29
3.15.1	TRADUCCIÓN	3-29
3.15.2	COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-30
3.15.3	RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 25 DEL CONVENIO MODELO	3-30
3.15.4	COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 25 PROCEDIMIENTO DE ACUERDO AMISTOSO	3-30
3.16	ARTÍCULO 26 DEL CONVENIO O MODELO DE LA OCDE (INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN)	3-31
3.16.1	TRADUCCIÓN	3-31

3.16.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE	3-31
3.16.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 26 DEL CONVENIO MODELO TRADUCCIÓN	3-32
3.16.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	3-32
4. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO. ESQUEMA GENERAL DE LA LEY	4-1
4.1 OBJETO Y SUJETO DEL IMPUESTO (ARTICULO 1).	4-1
4.1.1 OBJETO	4-1
4.1.2 SUJETOS DEL IMPUESTO	4-2
4.2 TASA Y BASE DEL IMPUESTO (ARTICULOS 2 Y 2 BIS)	4-3
4.3 DETERMINACION DEL MONTO ORIGINAL DE LOS INMUEBLES PROPIEDAD DE PERSONAS FISICAS QUE OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL DE LOS MISMOS A CONTRIBUYENTES SUJETOS DEL IMPAC. (ARTICULO 2 BIS).	4-5
4.4 REDUCCION DE PAGOS PROVISIONALES Y DE IMPUESTO DEL EJERCICIO DE IMPAC (ARTICULO 2. A).	4-6
4.5 ACTUALIZACIONES (ARTICULO 3)	4-6
4.5.1 ACTUALIZACION DE ACCIONES	4-6
4.5.2 ACTUALIZACION DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS	4-6
4.5.3 ACTUALIZACION DE TERRENOS	4-6
4.5.4 ACTUALIZACION DE INVENTARIOS	4-6
4.6 CONCEPTO DE ACTIVOS FINANCIEROS (ARTICULO 4).	4-7
4.7 DEDUCCION DEL ACTIVO DEL EJERCICIO POR DEUDAS (ARTICULO 5).	4-7
4.8 DETERMINACION OPCIONAL DEL IMPAC CON BASE EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR (ARTICULO 5-A).	4-7
4.9 ACTIVO NO AFECTO A LA INTERMEDIACION FINANCIERA DE LAS EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO (ARTICULO 5-B).	4-8
4.10 EXENCIONES (SUJETOS EXENTOS Y PERIODOS EN LOS QUE NO SE PAGA IMPAC (ARTICULO 6).	4-8
4.10.1 SUJETOS EXENTOS	4-8
4.10.2 PERIODOS POR LOS QUE NO SE PAGA IMPAC	4-8

4.11 OPCION PARA QUIENES RECIBEN CREDITOS DE EMPRESAS DE COMERCIO EXTERIOR (ARTICULO 6 A)	4-9
4.12 PAGOS PROVISIONALES MENSUALES (ARTICULO 7)	4-9
4.13 PAGOS PROVISIONALES POR FIDUCIARIOS Y ASOCIANTES (ARTICULO 7- BIS)	4-9
4.14 OPCION PARA PAGO PROVISIONAL DE IMPAC E ISR DE PERSONAS MORALES (ARTICULO 7 A).	4-9
4.15 AJUSTE A LA OPCION DE PAGOS PROVISIONALES DE IMPAC E ISR DE PERSONAS MORALES (ARTICULO 7-B).	4-10
4.16 DECLARACION DEL EJERCICIO (ARTICULO 8)	4-10
4.17 ACREDITAMIENTO DE PAGO PROVISIONAL OPCIONAL DE IMPAC E ISR DE PERSONAS MORALES EN LA DECLARACION ANUAL DE ISR (ARTICULO 8 A.)	4-10
4.18. ACREDITAMIENTO DE ISR ANUAL CONTRA IMPAC ANUAL (ARTICULO 9)	4-10
4.19 ISR DE INGRESOS POR ARRENDAMIENTO ACREDITABLE CONTRA IMPAC (ARTICULO 10).	4-12
4.20 SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCION, SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES (ARTICULO 11).	4-12
4.21 VALOR DEL ACTIVO EN EL REGIMEN SIMPLIFICADO ESTABLECIDO EN LA LISR (ARTICULO 12).	4-12
4.22 BASE OPCIONAL DEL IMPAC PARA PERSONAS FISICAS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO (ARTICULO 12 A).	4-13
4.23 CONTRIBUYENTES QUE DEJEN EL REGIMEN SIMPLIFICADO (ARTICULO 12-B).	4-13
4.24 IMPAC DE SOCIEDADES CONTROLADORAS QUE CONSOLIDEN PARA EFECTOS DEL ISR (ARTICULO 13).	4-13
4.24.1 CÁLCULO DEL VALOR DEL ACTIVO	4-13
4.24.2 PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS	4-14
4.24.3 DECLARACIÓN DEL EJERCICIO	4-14
4.24.4 DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS	4-14
4.24.5 INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIAS.	4-14
4.24.6 IMPAC DE LAS CONTROLADAS NO DECLARADO POR LA CONTROLADORA.	4-14

4.24.7 PAGOS PROVISIONALES DEL PRIMER EJERCICIO	4-14
4.24.8 OPCION DE PAGOS PROVISIONALES DE IMPAC E ISR.	4-14
4.25 IMPAC EN ESCISION DE SOCIEDADES (ARTICULO 13-A)	4-14
4.25.1 PAGOS PROVISIONALES	4-14
4.25.2 ACREDITAMIENTO DE PAGOS PROVISIONALES	4-15
4.25.3 DETERMINACIÓN DEL IMPAC DEL EJERCICIO CON BASE EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR (OPCIÓN DEL ARTÍCULO 5º A DE LA LIMPAC)	4-15
4.26 CONCEPTOS DE LA LISR APLICABLES A LA LIMPAC (ARTÍCULO 14).	4-15
4.27 ESTÍMULOS FISCALES	4-15
5. - EL IMPUESTO AL ACTIVO Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL FIRMADOS POR MEXICO. ANALISIS DE APLICACIÓN PARTICULAR.	5-1
5.1 TRATADOS QUE INCLUYEN EL IMPUESTO AL ACTIVO.	5-1
5.2 PERSONAS COMPRENDIDAS EN LOS CONVENIOS.	5-2
5.3 DERECHO DE IMPOSICION DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.	5-3
5.3.1 CONVENIOS QUE CONTIENEN EL ARTÍCULO REFERENTE AL DERECHO DE IMPOSICION DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.	5-4
5.3.2 CONVENIOS QUE NO CONTIENEN EL ARTICULO REFERENTE AL DERECHO DE IMPOSICION DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.	5-6
5.3.3 CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN RELACION CON EL DERECHO DE IMPOSICION DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.	5-6
5.3.4 INVENTARIOS, ACTIVOS Y BIENES OTORGADOS EN USO O GOCE TEMPORAL CON RELACIÓN AL DERECHO DE IMPOSICIÓN DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.	5-7
5.4 DEDUCCIONES DEL VALOR DEL ACTIVO POR LAS DEUDAS CONTRATADAS CON RESIDENTES DE LOS PAISES CON LOS QUE MEXICO HA CELEBRADO TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.	5-7
5.5 ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO AL PATRIMONIO PAGADO EN EL EXTRANJERO CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO.	5-9

5.6 ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO OTORGADO POR MEXICO. (CONVENIO CON COREA Y CON ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)	5-11
5.6.1 COREA	5-11
5.6.2 ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	5-11
5.7 NO DISCRIMINACION.	5-12
IDEAS CONCLUYENTES DEL TRABAJO.	6-1
BIBLIOGRAFIA	7-1

INTRODUCCION

ANTECEDENTES

Debido a la apertura económica que México ha experimentado a partir de 1988, las transacciones de bienes, servicios y capitales con el exterior se han incrementado en forma tal que se hace imprescindible que las autoridades mexicanas celebren tratados con otros países a fin de regular los aspectos impositivos que se derivan de dichas transacciones.

A pesar de existir antecedentes de que los tratados internacionales para evitar la doble tributación se han celebrado desde las primeras décadas del siglo, México inicia con éste proceso a partir de 1991, año en el cual convino un tratado para evitar la doble tributación con Canadá con respecto al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto al Patrimonio (Impuesto al Activo en el caso de México).

Con la incorporación en abril de 1994 a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), organización internacional que promueve entre sus miembros el libre flujo de capitales, bienes y servicios, México ha realizado tratados para evitar la doble tributación internacional con diversos países, lo cual conlleva a que la materia impositiva se vuelva cada día más importante de cara a las actividades económicas con el exterior.

PROBLEMÁTICA Y JUSTIFICACIÓN

La bibliografía que actualmente existe en México con relación a la doble tributación internacional es escasa y es de mi interés investigar y presentar mis conclusiones acerca de un tema novedoso y que implica un reto profesional puesto que, las autoridades hacendarias no cuentan con criterios, ni la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido tesis o jurisprudencias al respecto debido a que aún no conoce de controversias entre los contribuyentes y las autoridades en cuanto a los tratados internacionales en materia tributaria. Cabe mencionar que tampoco existen antecedentes de resoluciones a través de procedimientos amistosos entre las autoridades hacendarias mexicanas y las autoridades competentes de los otros países con los cuales se tienen firmados los tratados mencionados.

OBJETIVO

El principal objetivo del presente trabajo es establecer, con respecto al Impuesto al Activo, la aplicación práctica de los tratados que México ha celebrado (vigentes al primero de enero de 1998) para evitar la doble imposición.

METODOLOGÍA

Se consultan y analizan diversos conceptos teóricos y ordenamientos legales para después correlacionarlos a fin de alcanzar a conformar un criterio de interpretación del Impuesto al Activo a la luz de los tratados que México ha firmado para evitar la doble tributación internacional.

ESTRUCTURA

En atención a lo anterior, en el primer capítulo se presentan dos aspectos de importancia, en primer orden, el concepto y las consecuencias de la doble tributación nacional e internacional, así como las medidas que adoptó México en su legislación interna para evitar la doble imposición internacional; y en segundo lugar, los diversos modelos de convenios para evitar la doble tributación internacional que existen. En virtud de que México ha celebrado la totalidad de sus convenios en esta materia con apego al modelo de convenio de la OCDE (excepto con Estados Unidos de América) y de que las autoridades hacendarias mexicanas han tomado como suyos los criterios de interpretación de los tratados contenidos en dicho modelo de convenio, se presenta una sinopsis de ésta organización, de su modelo de convenio y de las reservas que México efectuó a las disposiciones del mismo cuando se incorporó a la OCDE.

En el segundo capítulo se analizan las fuentes del Derecho de los tratados internacionales en general, los criterios de interpretación de los mismos a fin de obtener una conclusión razonada con respecto a la forma en que, a mi parecer, deben ser interpretados los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

El capítulo tercero contiene un análisis de las disposiciones que con relación al Impuesto al Patrimonio (Impuesto al Activo en México) contempla el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional, el análisis del articulado de dicho Modelo de Convenio incluye la traducción; una síntesis de los comentarios que efectúa el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE a los artículos; las reservas y observaciones realizadas por México y los comentarios personales que estimé pertinentes.

Considero que con los tres primeros capítulos se tiene una noción adecuada de los principales conceptos y disposiciones referentes a la doble tributación internacional. Pero aún falta el conocimiento de la Ley específica a la cual aplicar lo descrito en los tres capítulos iniciales.

El capítulo cuarto contempla el esquema general de la Ley del Impuesto al Activo.

En el quinto capítulo se correlaciona la Ley del Impuesto al Activo con el Modelo de Convenio de la

OCDE para evitar la doble imposición internacional y con los convenios bilaterales que ha firmado México en esta materia; la finalidad es identificar la aplicación de cada uno de los convenios que ha celebrado México para evitar la doble tributación internacional a las disposiciones de la mencionada Ley. Toda aplicación enuncia el fundamento legal correspondiente.

Finalmente, se presenta un compendio de los conceptos, observaciones y sugerencias que considero más importantes, mismos que proceden de los capítulos anteriores.

ALCANCES Y LIMITACIONES

En virtud de que el presente trabajo tiene como punto focal el Impuesto al Activo con relación a los tratados para evitar la doble tributación internacional que México ha celebrado y que se encuentran vigentes al primero de enero de 1998, se hacen las siguientes precisiones.

Las referencias a otros impuestos, en particular al Impuesto sobre la Renta, se realizan exclusivamente para reforzar algún concepto.

El trabajo se presenta actualizado al mes de mayo de 1998.

Se consideran los conceptos de la Ley del Impuesto al Activo y la jurisprudencia vigente que es aplicable al término del trabajo y, por consiguiente, no se contempla como motivo de estudio las controversias entre particulares y la autoridad por las cuales el Sistema Judicial no ha emitido jurisprudencia.

1. LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL.

1.1 CONCEPTO Y CONSECUENCIAS DE LA IMPOSICIÓN MÚLTIPLE NACIONAL E INTERNACIONAL.

1.1.1 FUENTE Y OBJETO DE LOS TRIBUTOS.

A efecto de determinar el concepto de la doble imposición será necesario mencionar que los tributos determinan una fuente y tienen un objeto, lo cual en lenguaje cotidiano parece ser lo mismo, pero en materia impositiva son ideas totalmente diferentes.

"La **fuente** del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, y puede ser gravada en cada una de las etapas que la componen, v.g. la energía eléctrica (actividad económica) es susceptible de gravarse en la producción, comercialización y consumo." ¹

El **objeto** (u objetos) de un tributo es el ingreso, utilidad, rendimiento o punto de incidencia de la contribución, normalmente es de carácter económico y, en tal caso, ese objeto cuantificado sirve de base para la determinación en cantidad líquida del impuesto. Por ejemplo, el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta son los ingresos que percibe el sujeto a dicho impuesto; el del Impuesto General de Importación es gravar las mercancías de origen extranjero que se introducen al país.² El maestro Emilio Margain Manautou, señala que "Por regla general, en el título de la Ley se expresa el objeto, lo que ella grava: Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, etc."³ Cabe destacar que el objeto de los tributos no se restringen al aspecto económico sino que también pueden tener un fin diverso, como es el caso del Impuesto al Activo que constituye un impuesto de control al Impuesto sobre la Renta.

Como se puede observar, la distinción entre los conceptos de fuente y de objeto de los tributos es clara:

fuente- actividad económica que puede tener varias etapas.

objeto- lo que grava la Ley, o sea el punto de incidencia de la contribución (normalmente económico).

Debido a lo anterior se origina una serie de relaciones entre la fuente y el objeto de las contribuciones, esto es, si una actividad económica tiene varias facetas, cada una de ellas puede ser objeto de impuesto.

1.1.2 CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN.

Todos los países, en uso de la soberanía que poseen, establecen tributos a los sujetos, nacionales o extranjeros, que obtienen algún beneficio dentro de su territorio, mismos que eventualmente son duplicados ya que no existen criterios doctrinales que permitan identificar las fuentes u objetos de las contribuciones que correspondan a los diversos niveles de los gobiernos nacionales (Federación, Entidades Federativas y Municipios en el caso de México) o a los Estados en el ámbito internacional.

En México, el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución enlista las fuentes de impuestos exclusivas de la Federación (comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales y agua, instituciones de crédito, servicios públicos federales e impuestos especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y derivados del petróleo cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza) y por lo tanto no pueden ser gravadas por las Entidades Federativas ni por los Municipios, pero de acuerdo con la fracción VII del referido artículo 73 Constitucional, la Federación tiene la potestad de establecer contribuciones distintas a las indicadas en la fracción XXIX para cubrir el presupuesto; si las fuentes de la fracción VII no están prohibidas a la Entidades Federativas ni a los Municipios, éstos también pueden obtener recursos provenientes de dichas fuentes.⁴

El concepto general de la **doble (o múltiple) imposición** es que, ésta se presenta cuando el mismo objeto de impuesto es gravado dos o más veces, ya sea por una misma autoridad o por autoridades diferentes.

En particular existe doble imposición cuando:

¹ Margain M., Emilio pag. 305

² Ob. Cit. Pag. 304

³ Ibidem.

⁴ Arrijoa V., Adolfo 264

a) "...la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto"⁵

Se emplea el término objeto y no fuente (actividad económica), en virtud de que se considera permisible que un mismo sujeto activo establezca más de un gravamen a una actividad económica; por ejemplo, la generación de energía eléctrica puede estar gravada por un impuesto a la producción, otro impuesto puede recaer sobre la distribución y no por ello existe el mismo objeto de impuesto, en otras palabras, el hecho de que las fuentes (actividades económicas) estén diversificadas permite que se afecte con distintos tributos las diferentes etapas productivas.

b) "Cuando dos o más sujetos activos establecen ... un tributo sobre el mismo objeto."⁶

Los impuestos recaen en forma repetida en el mismo objeto. El sujeto pasivo se ve obligado a contribuir a los gastos públicos en forma tal que puede considerarse ruinoso para dicho sujeto pasivo, puesto que su capacidad económica es rebasada, lo cual en esencia, es injusto.

Cabe apuntar que de acuerdo con los tres niveles de gobierno de México, existe potestad tributaria de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, los cuales eventualmente establecen tributos sobre el mismo objeto y, en tal caso, el sujeto pasivo tendrá que contribuir, al mismo tiempo y sobre el mismo objeto, al gasto público de los tres niveles de gobierno mencionados.

En el caso de operaciones internacionales, si un sujeto realiza actividades en otro país o con residentes de otro país, dicho país también podría establecer un tributo a éste sujeto (por las rentas obtenidas en su territorio o por los bienes que mantenga en su territorio) y en tal caso incidiría la imposición de dos países sobre un mismo sujeto de impuesto. Las características de la doble imposición internacional se analizarán más adelante en el punto 1.1.7.⁷

c) Cuando un impuesto es base de otro (acumulación de impuestos).⁸

Por ejemplo, el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que "tratándose de enajenaciones se considerará como valor (gravable) el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos..."; en el caso de los autos nuevos que cuentan con un impuesto federal especial (impuesto sobre Automóviles Nuevos), el comprador de un automóvil debe aceptar el cobro del impuesto sobre la base del valor del vehículo nuevo y, adicionalmente, permitir que se le traslade el Impuesto al Valor Agregado sobre la base del vehículo nuevo más el impuesto federal especial.

1.1.3 CONSECUENCIAS DE LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN.

Existen varias consideraciones derivadas de la doble imposición.

a) Cuando se acumulan dos o más impuestos sobre el mismo ingreso, el mismo consumo o el mismo servicio recibido, los sujetos pasivos tienen que soportar una carga fiscal extrema que disminuye su capacidad económica, lo cual provoca que su ingreso le otorgue menos satisfactores; en otras palabras, la doble tributación puede llegar a ser confiscatoria del patrimonio de los contribuyentes. De conformidad con el principio de la capacidad contributiva, la carga fiscal debe distribuirse con la capacidad de pago de cada contribuyente, o sea, de acuerdo con el nivel de vida de cada causante.⁹

b) Dos sujetos pasivos que residan en diferente entidad federativa pueden presentar una clara desigualdad, en el supuesto de que exista un gravamen estatal que coincida con un gravamen federal en un Estado y, que en otro Estado no se contemple un impuesto similar al impuesto federal. En este caso, para el mismo tipo de leyes no se aplica un criterio de igualdad para los sujetos pasivos y se propicia que no se presente una distribución uniforme de los ingresos tributarios para éstos dos niveles de gobierno.¹⁰

c) Los impuestos deben ser acordes con la capacidad contributiva (que en sentido estricto proviene de la realización de actividades productivas) y la acumulación de impuestos (impuesto sobre impuesto) presupone la

⁵ Margain M., Emilio. Ob. Cit. Pag. 304

⁶ Arrijoja V., Adolfo. Pag. 267

⁷ Organization for Economic co-operation and Development. 1995. Pag. I-1

⁸ Arrijoja V., Adolfo. Pag. 268-269

⁹ Arrijoja V., Adolfo. Pag. 271

¹⁰ Ob. Cit. Pag.271-272

tributación sobre un gasto (el impuesto pagado), es decir, sobre una disminución de la capacidad contributiva. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia en la cual establece que la acumulación de impuestos no es violatoria de la fracción IV del artículo 31 Constitucional (Jurisprudencia No. 26 Informe 1988. Primera Parte. Pleno. Pag. 802. S.C.J.N. 8º. Época. VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. NO VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN).

d) Cuando se realizan actividades económicas los sujetos pasivos de los impuestos repercuten las cargas impositivas a las personas con las cuales realizan dichas actividades (traslación impositiva); los sujetos pasivos para determinar sus utilidades consideran los costos, los gastos e impuestos que deben cubrir. Cuando se presenta una sobrecarga por efecto de una doble imposición, el sujeto pasivo tiende a incrementar el precio de sus bienes o servicios a fin de lograr la utilidad por él estimada. Es indudable que el aumento de impuestos o incidencia de doble imposición puede provocar un alza de precios, la cual es generadora de procesos inflacionarios, ya que ésta, a su vez, provoca un incremento en el costo de los trabajadores, mismos que exigen más salarios; generándose aumento de costos y de precios. Esta aseveración no es absoluta, puesto que también puede decirse que al haber cargas impositivas adicionales se retira circulante de la economía y con esto se controla la inflación, puesto que no hay efectivo para hacer frente al incremento de precios.¹¹

e) Por otro lado, si el impacto negativo que ocasionan los impuestos a los agentes económicos (y en especial la doble tributación), es tal que el inversionista no obtiene una utilidad que estime razonable de conformidad con el riesgo que asume, el inversionista considera la posibilidad de retirarse de las actividades productivas y convertir sus bienes en efectivo; en tal caso las consecuencias en la economía sería el cierre de empresas y la disminución de satisfactores para la sociedad y de las fuentes de empleo.

1.1.4 JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA CON RELACIÓN A LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

La Constitución no prohíbe en forma expresa la doble imposición y puede decirse que la provoca al no establecer en forma específica las facultades tributarias exclusivas de cada nivel de gobierno (Federación, Entidades Federativas y Municipios) y que además estén prohibidas a los otros dos niveles de gobierno. Debido a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia al respecto, señalando que la doble imposición no es inconstitucional por sí misma, y que sólo lo sería bajo el criterio de que la incidencia de tributos sobre el mismo sujeto viole el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

Adicionalmente, la carga de la prueba recae en el particular. El contribuyente debe demostrar que la incidencia de impuestos ha violentado los principios de proporción y de equidad, y que por ésta razón se pone en peligro la existencia de la fuente de riqueza.

JURISPRUDENCIA No. A-14

OCTUBRE 1992, REVISTA No. 58, PAG. 7, T.F.F. 3a. ÉPOCA

DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SÍ MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.- ES TENDENCIA DE LA POLÍTICA FISCAL EN LA MAYORÍA DE LOS PAISES, ENTRE ELLOS EL NUESTRO, EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CON EL OBJETO DE REALIZAR UNA EFECTIVA JUSTICIA FISCAL; SIN EMBARGO, ESTE FENÓMENO IMPOSITIVO NO ESTA PROHIBIDO POR NINGÚN ARTICULO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL DE TAL SUERTE QUE EN SÍ MISMO NO ES INCONSTITUCIONAL. LO QUE LA CARTA MAGNA PROHIBE EN SU ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, ENTRE OTROS SUPUESTOS, ES QUE LOS TRIBUTOS SEAN DESPROPORCIONADOS, QUE NO ESTÉN ESTABLECIDOS POR LEY O QUE NO SE DESTINEN PARA LOS GASTOS PUBLICOS; PERO NO QUE HAYA DOBLE TRIBUTACIÓN.

AMPARO EN REVISIÓN No. 6168/63. - ALFONSO CÓRDOBA MENDOZA Y COAGS. 12 DE FEBRERO DE 1974, MAYORÍA DE 18 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 8481/50. - HOFFMAN PINTHER AND BOSWORTH, S.A. Y OTRO, 17 DE JUNIO DE 1975, MAYORÍA DE 14 VOTOS.

¹¹ Chapoy B., Dolores pag. 16-17 y 20

AMPARO EN REVISIÓN No. 1597/65. - PABLO LEGORRETA CHAUVET Y COAGS, 12 DE ABRIL DE 1977, UNANIMIDAD DE 18 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 402/76. - J. JESÚS CASTELLANOS, 3 DE ENERO DE 1978, UNANIMIDAD 15 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 5322/50. - SIDERÚRGICA MONTERREY, S.A., 6 DE MARZO DE 1984, UNANIMIDAD DE 18 VOTOS.”

“JURISPRUDENCIA No. 7

INFORME 1988, PRIMER PARTE, PLENO, PAG. 802-7, S.C.J.N. 8a ÉPOCA

DOBLE TRIBUTACIÓN. PRUEBA DE SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD.- LA DOBLE TRIBUTACIÓN SE JUSTIFICA SI LA OBLIGACIÓN DE APORTAR LA CONTRIBUCIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY RECLAMADA NO DESTRUYE LA FUENTE QUE LE DA ORIGEN. TENIENDO LA FUENTE DEL IMPUESTO SIEMPRE UN CONTENIDO ECONÓMICO, PUES SE BASA, ENTRE OTROS SUPUESTOS, EN EL RENDIMIENTO DEL CAPITAL, DEL TRABAJO DE LA COMBINACIÓN DE AMBOS O DEL CONJUNTO DE BIENES QUE INTEGRAN EL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE, ES NECESARIO QUE LOS PARTICULARES PROMOVENTES DE LOS JUICIOS DE AMPARO EN LOS QUE SE RECLAMAN LEYES QUE PERMITEN LA MULTIGRAVACION, DEMUESTREN CON PRUEBAS IDÓNEAS QUE LA DOBLE TRIBUTACIÓN ES DESPROPORCIONAL EN RELACIÓN CON LA FUENTE IMPOSITIVA A LA CUAL SE APLICA Y QUE PODRÍA PONER EN PELIGRO LA EXISTENCIA DE LA MISMA, PRODUCIÉNDOSE, POR ENDE, UNA VIOLACIÓN AL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL; POR EL CONTRARIO, LA FALTA DE ACREDITAMIENTO DE ESOS EXTREMOS PROVOCA LA IMPOSIBILIDAD DE DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FIGURA EN ANÁLISIS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 1300/75. - AUTOMOTORES ROMA, S.A. 4 DE MAYO DE 1977, UNANIMIDAD DE 16 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 1597/65. - PABLO LEGORRETA CHAUVET Y COAGS, 12 DE ABRIL DE 1977, UNANIMIDAD DE 18 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 402/76. - J. JESÚS CASTELLANOS, 3 DE ENERO DE 1978, UNANIMIDAD 15 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 5322/50. - SIDERÚRGICA MONTERREY, S.A., 6 DE MARZO DE 1984, UNANIMIDAD DE 18 VOTOS.

AMPARO EN REVISIÓN No. 7734/83. - MICAELA GUTIÉRREZ VDA, DE MUÑOZ, 12 DE JULIO DE 1988, UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.”

1.1.5 MEDIDAS PARA DISMINUIR EL EFECTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.

En este punto se presentan las diversas acciones que pueden efectuarse para disminuir o eliminar el efecto de la doble imposición; para tal fin se considera que en dos jurisdicciones se grava el mismo objeto de recaudación, a la jurisdicción que grava por primera vez dicho objeto se denomina nivel impositivo inferior (N.I.I.) y a la jurisdicción que grava por segunda ocasión el mismo objeto de recaudación se le llama nivel impositivo superior (N.I.S.). En el ámbito doméstico una Entidad Federativa ocupa el nivel impositivo inferior y la Federación el nivel impositivo superior; en operaciones internacionales, un Estado puede imponer el primer gravamen actuando como nivel impositivo inferior y otro Estado, al establecer el segundo impuesto, pasaría a ser el nivel impositivo superior.¹²

La teoría reconoce las siguientes medidas para evitar o atenuar la doble imposición:¹³

CRÉDITO

¹² Ob. Cit. Pag. 23

¹³ Ob. Cit. Pag. 36

- a) TOTAL DEL IMPUESTO PAGADO
- b) PORCENTAJE
- c) CIFRA LIMITE
- d) PORCENTAJE HASTA UNA CIFRA LIMITE
- e) GRADUADO POR RANGOS
- f) POSITIVO - NEGATIVO

DEDUCCIÓN

PARTICIPACIÓN

CUOTAS ADICIONALES

EXENCIÓN

CRÉDITO.- la autoridad del nivel impositivo superior permite, para efectos del impuesto que le corresponde cobrar, la deducción de un impuesto de la misma naturaleza que el contribuyente haya pagado previamente a la autoridad del nivel impositivo inferior.¹⁴

Los métodos de acreditamiento básicamente atienden a los importes del impuesto pagado y no a la materia de gravamen.

En el crédito se consideran las siguientes modalidades:

a) **CRÉDITO POR EL TOTAL DEL IMPUESTO PAGADO.**- En el nivel impositivo superior se puede efectuar el acreditamiento total del impuesto pagado en el nivel impositivo inferior. ejemplo:¹⁵

Ingreso gravable Nivel Impositivo Inferior	Impuesto pagado Nivel Impositivo Inferior 34 %	Ingreso gravable Nivel Impositivo Superior	Impuesto total Nivel Impositivo Superior 34 %	Acreditamiento Nivel Impositivo Inferior	Impuesto a pagar Nivel Impositivo Superior
10,000	3,400	100,000	34,000	3,400	30,600

Total de impuesto pagado	
Nivel impositivo Inferior	3,400
Nivel impositivo Superior	30,600
Total	34,000

b) **CRÉDITO POR PORCENTAJE.**- Como su nombre lo indica, el nivel impositivo superior acepta el acreditamiento de un porcentaje del impuesto cubierto en el nivel impositivo inferior. Ejemplo con un acreditamiento del 80%.¹⁶

Ingreso gravable Nivel Impositivo Inferior	Impuesto pagado Nivel Impositivo Inferior	Ingreso gravable Nivel Impositivo Superior	Impuesto total Nivel Impositivo Superior	Acreditamiento Nivel Impositivo Inferior	Impuesto a pagar Nivel Impositivo
--	---	--	--	--	---

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ Ob. Cit. Pag. 36-37

¹⁶ Ibidem.

	34 %		34 %	3,400 X 80%	Superior
10,000	3,400	100,000	34,000	2,720	31,280

Impuesto pagado

Nivel impositivo Inferior	3,400
Nivel impositivo Superior	31,280
Total	34,680

El impuesto total a pagar es mayor, puesto que no se tiene el derecho de aplicar una parte del impuesto cubierto en el nivel impositivo inferior.

c) **CRÉDITO POR CIFRA LIMITE.** - El nivel impositivo superior sólo permite el acreditamiento del impuesto pagado en el nivel impositivo inferior hasta una cantidad límite y por el excedente se pierde el derecho del acreditamiento. Ejemplo suponiendo un límite de acreditamiento de 3,000.¹⁷

Ingreso gravable Nivel Impositivo Inferior	Impuesto pagado Nivel Impositivo Inferior 34 %	Ingreso gravable Nivel Impositivo Superior	Impuesto total Nivel Impositivo Superior 34 %	Acreditamiento Nivel Impositivo Inferior 3,400 vs 3,000	Impuesto a pagar Nivel Impositivo Superior
10,000	3,400	100,000	34,000	3,000	31,000

En el ejemplo se perdió el derecho de acreditar 400.

La particularidad que presenta esta variante del acreditamiento es que, para ingresos bajos el impuesto pagado en el nivel impositivo inferior puede ser acreditado en su totalidad; y para ingresos altos se pierde el derecho de acreditar parte del impuesto enterado en el nivel impositivo inferior si éste es mayor que el límite de acreditamiento establecido.

d) **CRÉDITO POR PORCENTAJE HASTA UNA CIFRA LIMITE.**- Esta es una combinación del acreditamiento por porcentaje y del acreditamiento por cifra límite. El nivel impositivo superior permite el acreditamiento pagado en el nivel impositivo inferior en razón de un porcentaje de dicho impuesto pagado o de una cantidad límite, lo que sea menor. Ejemplo suponiendo un porcentaje de acreditamiento de 80% y una cifra límite de 3,000.¹⁸

Ingreso gravable Nivel Impositivo Inferior	Impuesto pagado Nivel Impositivo Inferior 34 %	Ingreso gravable Nivel Impositivo Superior	Impuesto total Nivel Impositivo Superior 34 %	Acreditamiento Nivel Impositivo Inferior 3,400 vs 3,000 3,400 X .8 = 2,720	Impuesto a pagar Nivel Impositivo Superior
10,000	3,400	100,000	34,000	2,720	31,280

e) **CRÉDITO GRADUADO POR RANGOS.**- Esta es una particularidad del acreditamiento por porcentaje en el cual se favorece a los niveles bajos de ingreso del nivel impositivo superior; el nivel impositivo superior asigna a los rangos bajos de ingresos un determinado porcentaje de acreditamiento y para los rangos altos de ingresos se establece un porcentaje menor de acreditamiento. Por ejemplo, hasta un impuesto de 3,000 en el nivel impositivo inferior 80 % de acreditamiento; de 3,001 a 5,000, 60 % y de 5,001 en adelante 50%.¹⁹

¹⁷ Ob. Cit. Pag. 38

¹⁸ Ob. Cit. Pag. 38-39

¹⁹ Ob. Cit. Pag. 39

Ingreso gravable Nivel Impositivo Inferior	Impuesto pagado Nivel Impositivo Inferior 34 %	Ingreso gravable Nivel Impositivo Superior	Impuesto total Nivel Impositivo Superior 34 %	Acreditamiento Nivel Impositivo Inferior	Impuesto a pagar Nivel Impositivo Superior
10,000	3,400	100,000	34,000	2,640	31,280
20,000	6,800	200,000	68,000	4,500	63,500

3,400	3,000 X 80 % = 2,400	6.800	3,000 X 80 % = 2,400
	400 X 60 % = 240		2,000 X 60 % = 1,200
			1,800 X 50 % = 900
TOTAL	2,640	TOTAL	4,500

PORCENTAJE ACREDITADO 78 % 66 %

Para los procedimientos anteriores, si el impuesto pagado en el nivel impositivo inferior es mayor que el impuesto que se permite acreditar en el nivel impositivo superior, no significa que el contribuyente tenga derecho a una devolución de impuestos en el nivel impositivo superior.

f) **CRÉDITO POSITIVO - NEGATIVO.** En éste procedimiento si existe devolución de impuesto cuando la cantidad que se permite acreditar es mayor que el impuesto cubierto previamente en el nivel impositivo inferior, con lo cual se favorece a los contribuyentes con una escasa capacidad contributiva, ya que no cubren impuestos en el nivel impositivo superior y adicionalmente llegan a tener derecho a la devolución de los impuestos que hayan pagado en exceso a su capacidad contributiva, el crédito llega a ser de más del 100 %. Ejemplo: crédito de 20,000 sobre los primeros 50,000 de adeudo y 15 % en adelante.²⁰

Ingreso gravable Nivel Impositivo Inferior	Impuesto pagado Nivel Impositivo Inferior 34 %	Ingreso gravable Nivel Impositivo Superior	Impuesto total Nivel Impositivo Superior 34 %	Acreditamiento Nivel Impositivo Superior	Acreditamiento Nivel Impositivo Inferior	Impuesto a pagar Nivel Impositivo Superior
10,000	3,400	100,000	34,000	20,000	3,400	10,600
20,000	6,800	200,000	68,000	22,700	6,800	38,500

68,000	50,000	20,000
	18,000 X 15% = 2,700	
TOTAL	22,700	

El procedimiento del crédito presenta las siguientes características:²¹

- los contribuyentes son gravados proporcionalmente, ya que el nivel impositivo superior considera los impuestos cubiertos en el nivel impositivo inferior.
- el nivel impositivo inferior puede conservar su autonomía con relación al nivel impositivo superior.
- el nivel impositivo superior sufre una pérdida en su recaudación.
- es flexible con respecto al ingreso; favorece más a los contribuyentes de pocos recursos que a los de recursos altos.

²⁰ Ob. Cit.pag. 40

²¹ Ob. Cit.pag. 42-44

- reduce la competencia entre Estados en cuanto al otorgamiento de estímulos fiscales o bajas tasas impositivas para atraer industrias
- facilita la coordinación entre los niveles impositivos inferior y superior.
- es restrictivo, ya que en esencia, opera entre impuestos de la misma naturaleza.

DEDUCCIÓN.- El nivel impositivo superior reconoce que la capacidad contributiva de un sujeto se ve disminuida por los impuestos que éstos cubren al nivel impositivo inferior; por ésta razón el nivel impositivo superior acepta que éstos pagos disminuyan la base gravable del sujeto. Por sus características, la deducción únicamente puede ser aplicable en los impuestos que gravan las utilidades o rendimientos, en el caso de México el Impuesto sobre la Renta.²²

Este procedimiento trae consigo que la recaudación del nivel impositivo superior se reduzca, en particular, si en los dos niveles de imposición se contemplan impuestos progresivos; la pérdida de recaudación en el nivel impositivo superior es mayor en los niveles altos de ingreso.

La deducción es más flexible que el crédito, ya que, en principio, cualquier impuesto pagado en el nivel impositivo inferior es deducido en el nivel impositivo superior

PARTICIPACIÓN.- El nivel impositivo superior distribuye parte de su recaudación a las distintas áreas del nivel impositivo inferior; éste procedimiento normalmente se establece cuando los niveles impositivos tienen acuerdos previos en cuanto a la recaudación y participación de ciertos gravámenes específicos; tales acuerdos pueden incluir la prohibición de que el nivel impositivo inferior establezca gravámenes sobre las actividades motivo del convenio.²³

La participación requiere de un sistema de control centralizado, en el que generalmente el nivel impositivo superior realiza las acciones y el nivel impositivo inferior recibe la participación sin haber corrido ningún riesgo ni haber erogado algún gasto; esto conlleva la pérdida de autonomía del nivel impositivo inferior.

Este sistema puede tener un efecto nivelador en la economía y en el desarrollo de un país si la distribución a las diferentes regiones del nivel impositivo inferior se hace per cápita (por número de habitantes); si el ingreso se distribuye privilegiando a las áreas de donde proviene, entonces las desigualdades regionales se acrecientan ya que las entidades ricas son las que reciben la distribución mayor. Con este procedimiento el sistema fiscal se vuelve más eficiente tanto para las autoridades como para los contribuyentes, ya que la reducción de trámites representa ahorros para la administración y para su cumplimiento.

En México la participación se realiza a través de la Ley de Coordinación Fiscal, la cual tiene como uno de sus objetos principales el establecer la participación que corresponda a los Estados y Municipios de los ingresos federales.

CUOTAS ADICIONALES.- El nivel impositivo inferior determina tasas fiscales que se suman a las tasas que contempla el nivel impositivo superior. El nivel impositivo inferior desarrolla el trabajo administrativo y el nivel impositivo superior es un simple recaudador del nivel impositivo inferior. También éste sistema presenta beneficios para las autoridades y para los contribuyentes en virtud de los ahorros para su administración y para su cumplimiento. El nivel impositivo inferior debe sujetarse a los procedimientos y estructura administrativa del nivel impositivo superior. En nuestra Constitución, el artículo 115 fracción IV inciso a), contempla las tasas adicionales y señala que los Municipios pueden celebrar convenios con el Estado para su administración.²⁴

EXENCIÓN.- Cuando alguno de los niveles impositivos (inferior o superior) no establece gravamen sobre una materia en particular (exención integral), o bien, se puede reservar el derecho de gravar dicha materia en alguna circunstancia específica (exención progresiva). Por su naturaleza la exención integral acaba con el problema de la doble tributación.²⁵

Cabe destacar que éste método pone énfasis en la materia del impuesto y no en el importe del impuesto pagado, como es el caso de los métodos de acreditamiento.

²² Ob. Cit. pag. 47

²³ Ob. Cit. pag. 56

²⁴ Ob. Cit. pag. 58-59

²⁵ O.C.D.E. Ob. Cit. Pag C(23)-4 y -5

1.1.6 MEDIDAS ADOPTADAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA EN MEXICO.

Los conceptos que se han analizado en el punto anterior hacen referencia en forma genérica a las medidas que pueden adoptarse para evitar la doble tributación, en particular se señala que en el sistema tributario mexicano no existe una clara delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos y de ahí la posibilidad de que se presente no únicamente la doble tributación sino inclusive la triple tributación por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, tal como se desprende de la siguiente jurisprudencia.

“ La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia atributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, Fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (Artículo 73, fracción XXIX); c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118). Tesis jurisprudencial número 11. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965. Primera Parte. Pleno. Página 42”.

En nuestro país los niveles impositivos inferiores de recaudación son los Municipios y los Estados y el nivel impositivo superior es la Federación, en tal virtud, para identificar las medidas tendientes a evitar la doble imposición interna será necesario recurrir a las diversas leyes fiscales federales (Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos, Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos) y a la Ley de Coordinación fiscal.

CRÉDITO.- La Ley del Impuesto sobre la Renta no permite el acreditamiento de impuesto sobre la renta que haya sido pagado en el país (pero sí el pagado en el extranjero. Artículo 6, primer párrafo). El artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite una reducción de tasa (del 21% al 15%) en los ingresos derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos si las entidades federativas aplican un impuesto local a la tasa del 6%.

En materia de impuesto al activo, la Ley contempla el acreditamiento del Impuesto sobre la Renta (artículo 9).

Los impuestos al Valor Agregado y Especial sobre Producción y Servicios establecen formas de acreditamiento (artículos 4 y 4 respectivamente) pero son impuestos que se repercuten o trasladan a otras personas, o sea, éstos tributos no gravan directamente al contribuyente.

Las Leyes de los impuestos sobre Tenencia o uso de Vehículos y sobre Automóviles Nuevos no consideran la posibilidad de acreditamiento.

DEDUCCIÓN.- Como se anotó anteriormente, la deducción sólo es aplicable en los impuestos que gravan las utilidades o rendimientos, para el caso de México el Impuesto sobre Renta, la Ley de la materia no permite la deducción de impuestos pagados por dichos conceptos.

PARTICIPACIÓN.- En México la distribución de parte de los ingresos federales a los Estados se realiza por medio de la Ley de Coordinación fiscal, la cual, de acuerdo con su artículo primero tiene el siguiente objeto:

“... coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.”

CUOTAS ADICIONALES.- Como se mencionó con anterioridad, la posibilidad de que los Municipios puedan recabar cuotas adicionales se encuentra plasmada en nuestra Constitución (artículo 115 fracción IV inciso a), y además señala que los Municipios pueden celebrar convenios con el Estado para su administración. Actualmente no se conocen casos de aplicación de éstas cuotas adicionales.

EXENCIÓN.- Este método se encuentra difundido más ampliamente en nuestra legislación fiscal federal ya que las diversas leyes lo contemplan, por ejemplo:

Impuesto	Acto o actividad exento	Artículo de la Ley
sobre la Renta	Enajenación de casa habitación	77 -XV
al Activo	Periodo inicial	6 penúlt parr.
Valor Agregado	Enajenación de suelo	9 - I
Especial sobre Producción y Servicios	Aguamiel	8 - II
sobre Tenencia o uso de Vehículos	Vehículos eléctricos	8 -I

1.1.7 CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Hasta ahora la doble tributación se ha tratado de forma genérica y algo se ha puntualizado en cuanto a la doble tributación interna en México, pero es prudente destacar que cuando un país desea incursionar en el proceso de globalización de las operaciones comerciales, ya sea abriendo sus puertas a productos y capitales extranjeros, o en la medida del crecimiento de sus exportaciones e inversiones en el extranjero, se va a enfrentar a circunstancias nuevas como es el caso de la doble tributación internacional, la cual se genera cuando se efectúan transacciones comerciales internacionales (bienes o servicios) o cuando los nacionales de un país poseen bienes en otro (acciones, valores, bienes muebles o bienes inmueble), ya que en tales casos, los diversos países, en uso de sus facultades tributarias soberanas, pueden gravar cada uno por separado al mismo objeto de impuesto.

La doble tributación internacional genera barreras que dificultan y vuelven incosteable el intercambio comercial, tecnológico y de capitales, así como también provoca que haya encarecimiento de bienes y servicios extranjeros; es un problema de gran trascendencia económica que incluso puede interferir en el desarrollo de los países.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define la doble imposición internacional en la forma siguiente "La doble imposición jurídica internacional puede definirse en forma general como la imposición de impuestos comparables en dos (o más) Estados sobre el mismo sujeto con respecto a la misma materia imponible y por idénticos periodos".²⁶

De esta definición se desprenden los siguientes aspectos relevantes:

- a) dos o más Estados (países).
- b) impuestos idénticos o comparables.
- c) acumulación de la carga tributaria en el mismo sujeto
- d) la misma materia imponible.
- e) el mismo periodo

Se destaca que la doble tributación internacional únicamente puede presentarse en materia de aquellos impuestos que gravan las utilidades o rendimientos (impuestos sobre la renta) o en aquellos que gravan al patrimonio (impuestos al patrimonio), ya que las operaciones comerciales internacionales o las inversiones internacionales conllevan un fin de lucro y requieren que haya flujos de capitales o de bienes, mismos que generan ingresos que pueden ser gravados por las autoridades de dos o más Estados, atendiendo a tres principios impositivos: la nacionalidad, la residencia y la fuente

1.1.8 CRITERIOS DE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA: NACIONALIDAD, RESIDENCIA Y FUENTE.

Todos los países, en uso de la soberanía que poseen establecen tributos aplicables a los sujetos (nacionales o extranjeros) que obtienen algún beneficio dentro de su territorio. Se reconocen tres criterios universales para definir las normas impositivas: fuente, residencia y nacionalidad.

El primero de ellos: **NACIONALIDAD** el pago de contribuciones se genera por el hecho de que un sujeto pasivo (persona física o persona moral) posea la nacionalidad de un Estado, v.g. el caso de Estados Unidos de América.²⁷

Por medio del criterio de **RESIDENCIA** se impone el pago de impuestos a aquel sujeto que se establece en el espacio territorial del Estado en cuestión, sin importar la nacionalidad del sujeto pasivo.²⁸

El tercer concepto se refiere a la ubicación de la **FUENTE**, se obliga al pago de contribuciones a aquel sujeto pasivo cuya actividad (el origen de la riqueza) se encuentra dentro del territorio en el que un determinado

²⁶ Ob. Cit. Pag. I-1

²⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP). 1992. Pag. 25-26

²⁸ Ibidem.

Estado ejerce su jurisdicción; para éstos efectos no importa si el sujeto pasivo reside o no en ese territorio, tampoco tiene relevancia que el sujeto pasivo sea o no nacional de dicho Estado.²⁹

Los criterios de nacionalidad y de residencia no presentan problemas substanciales para su determinación, pero el criterio de la fuente es un concepto que deberá ser delimitado por el orden jurídico del Estado que lo considere, por ejemplo, en el caso de salarios, un Estado puede considerar que la fuente se encuentra en el lugar en el que se presta el servicio y otro Estado tal vez considere que la fuente se ubica en el territorio donde se realiza el pago de la contraprestación.

Es claro de que de acuerdo con éstos principios, muy probablemente se presente el fenómeno de la doble tributación, por ejemplo: si un ciudadano estadounidense (Nacionalidad) radicado en Canadá (Residencia) viaja a México a trabajar, los tres países pueden gravar sus ingresos atendiendo a lo siguiente:

Estados Unidos	Nacionalidad
Canadá	Residencia
México	Fuente

A raíz de situaciones como ésta, en que una persona ve disminuido su ingreso por la tributación a tres Estados; diversos países, en reconocimiento al exceso de la carga impositiva a los particulares, han establecido mecanismos a fin de disminuir la doble imposición internacional, las medidas adoptadas pueden ser unilaterales (en su legislación interna) o bien mediante la firma de convenios internacionales.

1.1.9 MEDIDAS ADOPTADAS POR MEXICO PARA DISMINUIR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Como se señaló anteriormente, la doble tributación internacional únicamente se presenta en los impuestos que gravan las utilidades o rendimientos y en los impuestos al patrimonio, en el caso de México, Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo.

1.1.9.1 ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO.

El primer artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que "Los residentes en México están sujetos al impuesto sobre la renta por sus ingresos totales independientemente de la ubicación de la fuente de donde procedan", es decir se grava la "renta mundial" (worldwide income no matter the source- ingreso mundial sin importar la fuente).

Por otro lado, el primer párrafo del artículo 6 de esa Ley señala que "Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a ésta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago de impuesto en los términos de ésta Ley."

Las personas morales residentes en México, en adición a lo anterior, pueden acreditar el impuesto pagado por una sociedad extranjera cuando ésta sociedad le distribuya utilidades, para lo cual se establece que el acreditamiento sólo procederá por el impuesto proporcional que le corresponda de acuerdo a la participación proporcional que posea y siempre que dicha participación sea de por lo menos del 10% del capital social de la empresa extranjera.

Asimismo, también se permite acreditar el impuesto sobre la renta "corporativo" pagado en el extranjero; dicho impuesto es el impuesto sobre la renta pagado por una sociedad residente en el extranjero que paga dividendos a otra sociedad residente en el extranjero y que ésta última redistribuye esos dividendos a una sociedad residente en México. El acreditamiento de dicho impuesto "corporativo" se realiza en la proporción indirecta (Sociedad mexicana) ----> Sociedad extranjera (puente) -----> Sociedad extranjera (distribuidora) que le corresponda a la sociedad mexicana, con las siguientes condicionantes:

- que la participación directa de la sociedad mexicana en la sociedad extranjera que recibe los dividendos "primarios" sea de al menos 10 % del capital social.
- que la sociedad extranjera en la cual la sociedad residente en México tenga la participación indirecta sea residente de un país con el que se tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

²⁹ Ibidem.

- el residente en México deberá tener una participación indirecta en la sociedad que distribuye los dividendos "primarios" de al menos el 5 %.

El acreditamiento de las personas morales que tienen participación accionaria en el extranjero así como el de las personas físicas tienen un límite de porcentaje equivalente a la tasa general del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (34 %), con base en una utilidad determinada por los ingresos del extranjero menos deducciones identificadas con dichos ingresos.

Para las personas físicas que no realizan actividades empresariales, el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero procede hasta el importe que resulte de calcular el impuesto anual con base en ingresos del extranjero menos las deducciones identificadas con los ingresos provenientes de fuente extranjera.

Cuando se efectúe un pago de impuesto sobre la renta en exceso en un país con el cual exista tratado para evitar la doble tributación, no se podrá acreditar el excedente sino hasta que se haya recurrido al procedimiento de resolución de controversias establecido en el propio convenio.

1.1.9.2 ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO AL ACTIVO PAGADO EN EL EXTRANJERO.

La Ley del Impuesto al Activo señala la obligación de pago de impuesto por el activo que se posea, independientemente de su ubicación, esto es, por el activo que se tenga tanto en territorio nacional como fuera de él; ésta Ley no contempla acreditamiento de impuesto al activo pagado en el extranjero. Esta situación se destaca dado que uno de los objetivos del presente trabajo será identificar y analizar si los Convenios para evitar la doble imposición que ha firmado México contemplan el beneficio de acreditar el impuesto al activo pagado en el extranjero (ver art. 1 LIMPAC).

1.2 CONVENIOS MODELO INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

La justificación para la celebración de los tratados internacionales para evitar la doble tributación está dada por el volumen de las transacciones económicas que se realizan entre dos países; dichos tratados tienen por objeto principal el evitar que dos o más Estados graven a un mismo sujeto o una misma operación por razones de ciudadanía, residencia o ubicación de la fuente de riqueza, a fin de procurar que no se retire la inversión extranjera complementaria de su economía, fomenten el comercio bilateral y eviten tratos tributarios discriminatorios. Por otro lado, en forma colateral a los tratados para evitar la doble tributación internacional se establecen los convenios de intercambio de información tributaria, ya que mediante éstos se facilita la coordinación, se fiscalizan mejor las operaciones y se disminuye la evasión fiscal de las operaciones internacionales.^{30 31}

Existen organismos que han desarrollado modelos para la celebración de convenios internacionales para evitar la doble tributación internacional, de los cuales los más importantes son:

Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)

Modelo de los Estados Unidos de América

Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

1.2.1 MODELO DE LA ONU PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.³²

El primer antecedente de modelo para evitar la doble tributación internacional es el modelo de la Liga o Sociedad de Naciones (creada por el Tratado de Versalles en 1919, ahora O.N.U.) que se dio a conocer en 1928, este modelo fue elaborado por economistas que habían estado trabajado desde 1921, el objetivo era delimitar en forma general las directrices a seguir para disminuir el fenómeno de la doble tributación internacional.

Ginebra 1928

³⁰ Ob. Cit. Pag. 90

³¹ O.C.D.E. Ob. Cit. Pag. C(1)-2

³² IMCP, Ob. Cit. Pag. 92-95

A esta reunión acudieron 27 países para examinar el modelo y decidieron designar un Comité Fiscal permanente para que profundizara en el estudio de la doble imposición internacional, el proyecto fue concluido en 1933 y revisado en 1935 por el Comité Fiscal.

Junio de 1940 Ciudad de México

Se celebra una Conferencia Tributaria Regional en la cual se revisan los avances de los acuerdos firmados desde 1928.

Julio de 1943 Ciudad de México

Se aprueban los modelos de convenios bilaterales para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, en cuanto a la ayuda de aplicación y cobranza de los impuestos directos y para evitar la doble tributación de las sucesiones. A pesar de ser México la sede de estos eventos el país no firma acuerdo alguno al respecto.

Junio 26 de 1945 San Francisco, California, Estados Unidos de América

Nace la ONU.

1946 Londres, Inglaterra

Se establece una nueva redacción a los modelos de convenios fiscales revisados en México, esta nueva redacción favorecía a los países en desarrollo, ya que le daba más participación a los países de ubicación de la fuente que a los países de residencia. El Consejo Económico y Social de la ONU estableció la Comisión Fiscal y dependiendo de ella un Comité de Relaciones Fiscales Internacionales el cual dejó de funcionar en 1954.

1968 Sede de la O.N.U. en Nueva York

Se reinician los trabajos en materia fiscal internacional con la formación de un grupo de expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.

1980

La O.N.U. publica el Convenio Modelo para evitar la doble tributación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo" el cual es conocido como el "Modelo de la ONU", consta de siete capítulos y 29 artículos. Este modelo sigue favoreciendo a los países en desarrollo (por ser la fuente de ingreso) pero en forma más moderada y establece que:

a) al gravar la renta del capital extranjero se deben deducir los gastos necesarios para la obtención de la renta (se grava sobre una renta neta).

b) la imposición no debe ser tan elevada que desaliente las inversiones.

c) se debe tener en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporta la inversión.

1.2.2 MODELO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

Este modelo se aprobó en 1981 y contiene 29 artículos de acuerdo con sus políticas y peculiaridades legislativas, pero es similar al modelo de la O.C.D.E.³³

Se destaca que los Estados Unidos de América gravan sobre los principios de ciudadanía y renta mundial y toda vez que son la primera potencia económica tratan de aplicar sus criterios en las negociaciones bilaterales, en particular el artículo 16 Limitaciones a los beneficios del tratado.

1.2.3 MODELO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

1.2.3.1 ANTECEDENTES Y ESTRUCTURA DE LA OCDE.³⁴

³³ Ob. Cit. Pag. 95-96

³⁴ OCDE. S/f. Pag. 1-6

La OCDE es una agrupación de 29 países fundada en 1961 (veinte fundadores ALEMANIA, AUSTRIA, BÉLGICA, CANADÁ, DINAMARCA, ESPAÑA, ESTADOS UNIDOS, FRANCIA, GRECIA, IRLANDA, ISLANDIA, ITALIA, LUXEMBURGO, NORUEGA, PAISES BAJOS (HOLANDA), PORTUGAL, REINO UNIDO (INGLATERRA), SUECIA, SUIZA, TURQUÍA y nueve afiliados posteriormente JAPÓN 1964, FINLANDIA 1969, AUSTRALIA 1971, NUEVA ZELANDA 1973, MEXICO 1994, REPUBLICA CHECA 1995, HUNGRÍA 1996, POLONIA 1996 y COREA 1996) con sede en París, Francia que permite a sus miembros intercambiar experiencias y opiniones acerca de aspectos económicos y sociales para comparar y buscar soluciones a problemas comunes. Sus acuerdos pueden llegar a tratados formales (ejemplo: convenios de libre flujo de capitales y servicios) pero lo más común es obtener experiencias acerca de políticas públicas y de clarificar el impacto de sus políticas nacionales en la comunidad internacional.

Los países miembros de la OCDE (llamado el "Club de los Ricos") producen las dos terceras partes de los bienes y servicios mundiales, pero no es un grupo exclusivo, en esencia, la membresía está abierta a los países comprometidos con los principios de la economía de mercado y la democracia plural.

El secretariado en París colecta datos, monitorea tendencias, analiza y proyecta desarrollos económicos, realiza investigaciones sociales, de medio ambiente, agricultura, tecnología, comercio e impuestos; sus estudios son publicados en libros y reportes, sus idiomas oficiales son inglés y francés.

La OCDE nació en 1961 de la Organización Europea para la Cooperación Económica, la cual se formó para administrar la ayuda estadounidense y canadiense bajo el Plan Marshal para la reconstrucción de Europa después de la segunda Guerra Mundial. La principal vocación de la OCDE ha sido construir una economía fuerte en sus miembros, promover la eficiencia, ayudar el libre comercio y contribuir al desarrollo tanto en países industrializados como en países en desarrollo.

Cuenta con la siguiente estructura (simplificada)³⁵

CONSEJO (Órgano máximo)

SECRETARIO GENERAL

SERVICIOS INTERNOS

- Administración General y de Personal
- Computo y Comunicaciones
- Presupuesto y Servicios Financieros
- Publicaciones
- Relaciones Externas
- Prensa

DIRECCIONES

- Asuntos Financieros, Empresariales y Fiscales
- Alimentación, Agricultura y pesca
- Desarrollo y Cooperación
- Comercio
- Medio Ambiente
- Depto Economía
- Estadística
- Administración Pública
- Educación, Empleo y Asuntos Sociales
- Ciencia, Tecnología e Industria
- Desarrollo Territorial

La dirección de asuntos Financieros, Empresariales y Fiscales trabaja para crear un adecuado ambiente internacional de negocios e inversiones. Promueve la libertad internacional de inversiones y comercio, analiza mercados financieros, bancarios y de seguros, establece principios para la tributación internacional y procura la cooperación para combatir la evasión fiscal.³⁶

³⁵ Ob. Cit. Pag. 13

³⁶ Ob. Cit. Pag. 20

1.2.3.2 ANTECEDENTES DEL MODELO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.^{37 38}

El modelo de la OCDE para evitar la doble tributación internacional es el de mayor aplicación en el ámbito mundial, en particular México ha celebrado todos sus convenios en esta materia siguiendo éste modelo (excepto en el caso del convenio con Estados Unidos de América) y nuestras autoridades señalan en la "Resolución Miscelánea para 1998" en la regla 2.1.11 del Código Fiscal de la Federación (Diario Oficial del 9 de marzo de 1998) que "Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, del día 21 de septiembre de 1995 o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México y con las explicaciones técnicas emitidas por el Sistema de Administración Tributaria [SAT]".

25 febrero 1955

La Organización Europea de Cooperación Económica emite su primera recomendación en materia de doble tributación internacional, la cual toma las experiencias de los acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación que se habían celebrado con base en el modelo de la ONU.

1958

El Comité Fiscal de la Organización Europea de Cooperación Económica procede a realizar estudios respecto de la doble imposición internacional.

30 julio 1963

Como resultado de los estudios iniciados en 1958, se emite el reporte "1963 OCDE Draft Double Taxation on Income and Capital" (Anteproyecto 1963 de la OCDE de la Doble Imposición al Ingreso y al Patrimonio) el cual contenía veintinueve artículos.

1967

El Comité para Asuntos Fiscales de la OCDE, inicia la tarea de revisión del anteproyecto de 1963 debido al incremento y diversificación de las relaciones fiscales internacionales.

1977

Se emite el llamado "Blue Book" (Libro Azul) "Model Tax Convention on Income and on Capital" (Modelo de Convención en Materia de Impuestos al Ingreso y al Patrimonio) con treinta artículos, ya que se adicionó el artículo 28 "Extensión Territorial".

1992

Reformas al modelo de convención con hojas sustituibles para facilitar su manejo futuro.

31 marzo 1994

Reformas al modelo en el artículo de servicios gubernamentales y al artículo referente a los agentes diplomáticos y oficiales consulares.

21 septiembre 1995

Modelo cuya estructura es de treinta artículos contenidos en siete capítulos.³⁹

01 Noviembre 1997

En reconocimiento de la influencia del modelo de la OCDE en el ámbito internacional, las posturas de países no miembros de la OCDE se plasman en un segundo tomo de hojas sustituibles.

La estructura actual del Convenio Modelo de la OCDE es como sigue:

CAPITULO I ÁMBITO DEL CONVENIO

ART. 1 PERSONAS A LAS QUE LES APLICA

ART. 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS

CAPITULO II DEFINICIONES

ART. 3 DEFINICIONES GENERALES

ART. 4 RESIDENTE

ART. 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

CAPITULO III IMPOSICIÓN AL INGRESO

³⁷ IMCP, Ob. Cit. 93-94

³⁸ O.C.D.E. 1995, PAG. I-1 a I-4

³⁹ Ob. Cit. Pag. M-1 y M-2

ART. 6 RENTAS DE PROPIEDAD INMUEBLE
ART. 7 BENEFICIOS EMPRESARIALES
ART. 8 NAVEGACIÓN MARÍTIMA Y AÉREA
ART. 9 EMPRESAS ASOCIADAS
ART. 10 DIVIDENDOS
ART. 11 INTERESES
ART. 12 REGALÍAS
ART. 13 GANANCIAS DE CAPITAL
ART. 14 SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES
ART. 15 TRABAJOS DEPENDIENTES
ART. 16 PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS
ART. 17 ARTISTAS Y DEPORTISTAS
ART. 18 PENSIONES
ART. 19 FUNCIONES PUBLICAS
ART. 20 ESTUDIANTES
ART. 21 OTROS INGRESOS

CAPITULO IV IMPOSICIÓN AL PATRIMONIO

ART. 22 PATRIMONIO

CAPITULO V MÉTODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ART. 23 A MÉTODO DE EXENCIÓN

ART. 23 B MÉTODO DEL CRÉDITO

CAPITULO VI DISPOSICIONES ESPECIALES

ART. 24 NO DISCRIMINACIÓN

ART. 25 PROCEDIMIENTO AMISTOSO

ART. 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

ART. 27 AGENTES DIPLOMÁTICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES

ART. 28 EXTENSIÓN TERRITORIAL

CAPITULO VII DISPOSICIONES FINALES

ART. 29 ENTRADA EN VIGOR

ART. 30 TERMINACIÓN

Se puntualiza que el modelo de convención de la OCDE, para evitar la doble imposición está redactado en los idiomas oficiales de éste organismo (francés e inglés) y actualmente no se cuenta con una traducción oficial ni explicaciones técnicas por parte de las autoridades hacendarias mexicanas.

Por otro lado, México firma en 1991 (con Canadá) su primer tratado bilateral para evitar la doble imposición, no obstante que en el ámbito mundial, los primeros convenios de esta materia se iniciaron en 1928.

1.2.3.3 LA ADHESIÓN DE MEXICO A LA OCDE, RESERVAS Y OBSERVACIONES DE MEXICO AL CONVENIO MODELO

México se integró a la OCDE en abril de 1994 estableciendo reservas a diversos artículos del modelo de convención, lo cual implica que México no está obligado a aceptar los criterios de la OCDE para ciertos artículos específicos cuando tenga que negociar un tratado de doble tributación con otro miembro de la OCDE.

Los artículos del modelo de convenio a los cuales México señaló sus reservas son los siguientes.

Art. 4 Residencia⁴⁰

Art. 5 Establecimiento Permanente⁴¹

Art. 8 Navegación marítima y aérea⁴²

Art. 9 Empresas asociadas⁴³

Art. 10 Dividendos⁴⁴

⁴⁰ Ob. Cit. Pag. C(4)-8

⁴¹ Ob. Cit. Pag. C(5)-20

⁴² Ob. Cit. Pag. C(8)-7

⁴³ Ob. Cit. Pag. C(9)-6

- Art. 11 Intereses⁴⁵
- Art. 12 Regalías⁴⁶
- Art. 21 Otros ingresos⁴⁷
- Art. 25 Procedimiento amistoso⁴⁸
- Art. 26 Intercambio de información⁴⁹

El articulado del modelo convenio de la OCDE para evitar la doble tributación con relación al Impuesto al Activo, así como las reservas de México a dicho modelo se analizarán en un capítulo posterior de este trabajo.

1.3 RELACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CELEBRADOS POR MEXICO APLICABLES AL PRIMERO DE ENERO DE 1998.

La relación de tratados para evitar la doble tributación que México ha firmado y que se encuentran vigentes al primero de enero de 1998, es la siguiente: Alemania, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos de América, Francia, Italia, Japón, Noruega, Países Bajos (Holanda), Reino Unido (Inglaterra e Irlanda del Norte), Singapur, Suecia y Suiza.

1.4 IDEAS CONCLUYENTES

-- La doble imposición se presenta cuando el mismo objeto de impuesto es gravado dos o más veces, ya sea por una misma autoridad o por autoridades diferentes.

Existe doble imposición cuando:

- a) la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto
- b) dos o más sujetos activos imponen un tributo sobre el mismo objeto.
- c) un impuesto es base de otro (acumulación de impuestos).

-- La doble tributación internacional es la imposición de impuestos comparables en dos (o más) Estados sobre el mismo sujeto con respecto a la misma materia imponible y por idénticos periodos, esto implica que existan:

- a) dos o más Estados (países).
- b) impuestos idénticos o comparables.
- c) acumulación de la carga tributaria en el mismo sujeto
- d) la misma materia imponible.
- e) el mismo periodo

-- Consecuencias de la doble imposición.

Es **anticonómica**, el sujeto pasivo puede sufrir una carga impositiva extrema y ocasionar que disminuya la actividad económica por incooperable.

Puede ser **inequitativa** ya que para dos sujetos que se encuentran en la misma situación no cubren los mismos impuestos.

La acumulación de impuestos presupone la **tributación sobre un gasto** (sobre una disminución de la capacidad contributiva).

Es **inflacionaria** por la traslación impositiva.

-- De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la doble tributación no es inconstitucional y sólo lo será cuando sea desproporcionada e inequitativa a la luz del artículo 31 Constitucional, y en tal caso, corresponde al contribuyente la carga de la prueba.

-- Los métodos para disminuir la doble tributación son:

CREDITO

⁴⁴ Ob. Cit. Pag. C(10)-22

⁴⁵ Ob. Cit. Pag C(11)-14 a C(11)-15

⁴⁶ Ob. Cit. Pag C(12)-11 a C(12)-13

⁴⁷ Ob. Cit. Pag C(21)-5

⁴⁸ Ob. Cit. Pag C(25)-19 y C(25)-20

⁴⁹ Ob. Cit. Pag C(26)-8

- a) TOTAL DEL IMPUESTO PAGADO
- b) PORCENTAJE
- c) CIFRA LIMITE
- d) PORCENTAJE HASTA UNA CIFRA LIMITE
- e) GRADUADO POR RANGOS
- f) POSITIVO - NEGATIVO

DEDUCCIÓN
PARTICIPACIÓN
CUOTAS ADICIONALES
EXENCIÓN

- Las anteriores medidas se pueden encontrar en la legislación tributaria mexicana.
- El método del crédito es el procedimiento más flexible para evitar la doble imposición, ya que:
 - los contribuyentes son gravados proporcionalmente
 - las autoridades conservan su autonomía recíproca
 - favorece más a los contribuyentes de baja capacidad contributiva que a los de alta capacidad contributiva.
 - reduce la competencia entre Estados para atraer industrias debido a estímulos fiscales o bajas tasas impositivas.
 - facilita la coordinación entre autoridades.
- La legislación mexicana contempla el crédito de impuestos pagados en el extranjero únicamente en el caso de impuesto sobre la Renta (art. 6 Ley del Impuesto sobre la Renta).
- Los criterios internacionales para ejercer la potestad tributaria de los países son:
 - Principio de nacionalidad - cuando el sujeto pasivo posee la nacionalidad del Estado que aplica este criterio.
 - Principio de la residencia.- cuando el sujeto pasivo se establece en el espacio territorial del Estado en cuestión, sin importar su nacionalidad.
 - Principio de la fuente.- el sujeto pasivo está obligado al pago de contribuciones cuando la actividad o la fuente de riqueza se encuentra dentro del territorio en que un Estado ejerce su jurisdicción.

-- Los tratados internacionales para evitar la doble tributación se generan cuando un país desea intervenir en las operaciones económicas internacionales (comercio, inversiones, flujo de capitales, etc.) y tienen por objeto evitar que dos o más Estados graven a un mismo sujeto o una misma operación por razones de ciudadanía, residencia o fuente.

-- Los tres modelos más importantes de convenios internacionales para evitar la doble tributación son los modelos de:

- la Organización de las Naciones Unidas (ONU)
- los Estados Unidos de América
- la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

-- Los miembros de la OCDE (al primero de enero de 1998) son veintinueve; México se afilió (en abril de 1994). Dichos países producen las dos terceras partes de los bienes y servicios mundiales y son: ALEMANIA, AUSTRALIA, AUSTRIA, BÉLGICA, CANADÁ, COREA, DINAMARCA, ESPAÑA, ESTADOS UNIDOS, FINLANDIA, FRANCIA, GRECIA, HUNGRÍA, IRLANDA, ISLANDIA, ITALIA, JAPÓN, LUXEMBURGO, MEXICO, NORUEGA, NUEVA ZELANDA, PAISES BAJOS (HOLANDA), POLONIA, PORTUGAL, REINO UNIDO (INGLATERRA), REPUBLICA CHECA, SUECIA, SUIZA, TURQUÍA.

-- México ha celebrado la totalidad de sus convenios para evitar la doble tributación siguiendo el modelo sugerido por la OCDE (excepto en el caso de Estados Unidos de América).

-- Para la interpretación de las disposiciones de los convenios para evitar la doble tributación que México ha firmado, se aplican los criterios contenidos en el Convenio Modelo de la OCDE del 21 de septiembre de 1995.

-- México al adherirse como miembro de la OCDE mantuvo reservas a los criterios emitidos por dicho organismo y, en consecuencia, es potestativo para México el incorporarlos a los convenios para evitar la doble tributación que celebre con otros miembros de la OCDE.

-- México ha iniciado el proceso de celebración de tratados internacionales para evitar la doble tributación en 1991 (convenio con Canadá), a pesar de que existen antecedentes de este tipo de tratados desde 1928 y de que en México se han celebrado dos convenciones internacionales al respecto (1940 y 1943).

-- La relación de tratados para evitar la doble tributación que México ha firmado y que se encuentran vigentes al primero de enero de 1998, es la siguiente: Alemania, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos de América, Francia, Italia, Japón, Noruega, Países Bajos (Holanda), Reino Unido (Inglaterra e Irlanda del Norte), Singapur, Suecia y Suiza.

2.- EL DERECHO DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FUENTES Y CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN

2.1 FUENTES DEL DERECHO DE LOS CONVENIOS.

Como se detalló anteriormente, los convenios internacionales se suscriben a fin de procurar un mayor y mejor intercambio económico, para coadyuvar en la fiscalización las operaciones económicas internacionales y evitar la evasión fiscal en dichas operaciones. Por lo tanto es conveniente conocer la jerarquía de los tratados internacionales dentro del Derecho Positivo Mexicano ya que estos son fuentes de derechos y de obligaciones tanto del gobierno como de los particulares.

2.1.1 FUENTES CONSTITUCIONALES.

Con relación a los tratados internacionales existen las siguientes disposiciones constitucionales.

- a) **El presidente de la república tiene el derecho exclusivo para celebrar tratados internacionales¹**
Art. 89 "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado..." En relación con esta atribución, se señalan las disposiciones siguientes:
Art. 124 "Las facultades que no están expresamente concedidas por la constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados."
Art. 117 "Los estados no pueden, en ningún caso: I Celebrar alianza, tratados o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras."
- b) **Los tratados internacionales deben ser acordes con los preceptos constitucionales que salvaguardan las garantías individuales²**
Art. 15. "No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano."
- c) **Los tratados internacionales deben ser aprobados por el Senado de la República.³**
Art. 76. Son facultades exclusivas del Senado:
I Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión;"
- d) **Los tratados internacionales y las leyes federales tienen la misma jerarquía.**
A fin de establecer la jerarquía que guarden los tratados internacionales en el Derecho Positivo Mexicano, es necesario analizar el artículo 133 Constitucional ya que existe un punto de conflicto en cuestión de jerarquía de tratados internacionales y las leyes del Congreso de la Unión.
Art.133 "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados"

Es incuestionable que la Constitución es la Ley Suprema de la Unión, pero existe un punto de conflicto con respecto a la jerarquía que guardan los tratados internacionales con relación a las leyes del Congreso de la Unión, si bien no se cuenta con jurisprudencia al respecto las siguientes tesis jurisprudenciales indican que las Leyes Federales y los tratados internacionales tienen la misma jerarquía

¹ I.M.C.P. Tratados para evitar la doble imposición. Pag. 39

² Ibidem.

³ Ibidem.

normativa.

"P. C/92 LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.- De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella como los tratados internacionales, celebrados por el Ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional.

Amparo en revisión 2069/91. - Manuel García Martínez.- mayoría de quince votos.- Ponente: Victoria Adato Green. -Secretario: Sergio Pallares y Lara.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecisiete de noviembre en curso por unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva, José Trinidad Lanz Cárdenas Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez. Clemente Gil de Lester, Atanacio González Martínez José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez Mariano, Azuela Guitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó con el número C/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia.- Ausentes: Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

México Distrito Federal, a dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

Gaceta de Seminario Judicial de la Federación. 1a. Época N° 60 Diciembre 1992 pág. 27 y 28."

TRATADOS INTERNACIONALES. EL ARTICULO 133 CONSTITUCIONAL, ULTIMA PARTE, NO ESTABLECE OBSERVANCIA PREFERENTE SOBRE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADOS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La última parte del artículo 133 Constitucional, establece el principio de la supremacía de la Constitución Federal, de las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y de los tratados celebrados y que se celebren por el presidente de la República con aprobación del Senado, respecto de las Constituciones y Leyes de los Estados que forman la Unión, y no la aplicación preferente de las disposiciones contenidas en los tratados respecto de lo dispuesto por las Leyes del Congreso de la Unión, que emanen de la Constitución Federal.

Es pues, una regla de conflicto a que deben sujetarse las autoridades mexicanas, pero conforme a la misma no puede establecerse que los tratados sean de mayor obligación legal que las Leyes del Congreso. Tercer Tribunal colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito: Amparo en revisión 256/81-C.H. Boehringer Sohn, 9 de julio de 1981- Unanimidad de votos- Ponente Genaro David Góngora Pimentel.

Sostienen la misma tesis:

Amparo en revisión 269/81- José Ernesto Matsumoto-Matsuy- 14 de julio de 1981.-

Unanimidad de votos- Ponente- Samuel Hernández Viazcán.

Amparo en revisión 160/81 National Research de Development Corporation- 16 de julio de 1981-

Unanimidad de votos- Ponente - Sergio Hugo Chapital Gutiérrez.

Gaceta del Seminario Judicial de la Federación.

7a Época Vol. 151 a 156, 6a Parte. pág. 195 y 196 Julio / Diciembre 1981.

"TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADOS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, SU RANGO CONSTITUCIONAL ES DE IGUAL JERARQUÍA.

El artículo 133 Constitucional no establece preferencia alguna entre las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, puesto que el apuntado dispositivo legal no propugna la tesis de la Supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno, sino que adopta la regla de que el derecho internacional es parte nacional, ya que si bien reconoce la fuerza obligatoria de los tratados, no da a éstos un rango

superior a las Leyes del Congreso de la Unión emanados de esa Constitución, sino que el rango que le confiere a unos y otros es el mismo.

Tercer Tribunal colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

Amparo en revisión 256/81-C.H. Boehringer Sohn, 9 de julio de 1981-

Unanimidad de votos- Ponente Genaro David Góngora Pimentel.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

7a. Época Vol. 151 a 156 6a. parte. Julio / Diciembre 1981 pág. 195.”

El señalamiento anterior es de capital importancia, ya que en caso de conflicto o discrepancia de un tratado internacional con una ley federal, por principio general de Derecho, se debe aplicar la ley específica, en éste caso los tratados, ya que éstos versan sobre beneficios a ser aplicados a la Ley federal.

2.1.2 LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS.

La Ley sobre la Celebración de Tratados se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 02 de enero de 1992. El objeto de dicha Ley es, según su artículo 1º, “regular la celebración de tratados y acuerdos internacionales en el ámbito Internacional...”, ésta regulación debe ser entendida en cuanto a procedimientos y no en lo referente a limitar los acuerdos establecidos en los mismos.

(Art. 3), Otorgamiento de poderes

(Art.4), Aprobación del Senado.

(Art.5), Intercambio de notas diplomáticas

(Art.6) Coordinación y registro por parte de la Secretaría de Relaciones Exteriores y

(Art. 11) Se señalamiento específico de que “Las Sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales... tendrán eficacia y serán reconocidos en la República

2.1.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Por señalamiento expreso del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, éste Código se aplica en forma supletoria a los tratados internacionales de naturaleza fiscal que México haya suscrito “... las disposiciones de éste Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte...”

2.1.4 DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS.

La Resolución que establece para 1998 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior (resolución miscelánea fiscal para 1998) publicada en el diario oficial el 9 de marzo de 1998, establece en punto 2.1.11 que para la interpretación de los tratados celebrados por México para evitar la doble tributación, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico, el día 21 de septiembre de 1995 o aquella que la sustituya, en la medida en que los mismos sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México y de acuerdo con las explicaciones técnicas emitidas por el SAT (Servicio de Administración Tributaria).

Cabe destacar que los criterios del modelo de la O.C.D.E. se encuentran redactados en idioma inglés e idioma francés, no se cuenta actualmente con una traducción oficial de dichos criterios al español.

Por otro lado, no existe disposición expresa de que las normas jurídicas en México deban ser en idioma español, pero es cuestionable que un contribuyente aplique una ley si esta está escrita en un idioma diferente al suyo.

Tampoco se han emitido explicaciones técnicas por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual, de acuerdo con el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, debería de publicarlas.

El artículo 33 del Código Fiscal de la Federación señala que “Las Autoridades Fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades estarán a lo siguiente:

“I Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.”

2.1.5 LA CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS.

Como señalan Alejandro De la Torre y coautores en su compilación de Tratados Tributarios “Los Tratados para evitar la doble Tributación, son acuerdos entre países, entendidos como sujetos de Derechos Internacional, y por lo tanto deberán regirse bajo las disposiciones aplicables al Derecho Internacional Público”.⁴

El artículo 38 de los Estatutos de la Corte Internacional de Justicia, establece que las diferencias entre sujetos de Derecho Internacional disminuirán aplicando.⁵

1° Las Convenciones Internacionales

2° La Costumbre Internacional

3° Los Principios Generales de Derecho

4° Las decisiones judiciales y las doctrinas de mayor jerarquía en las distintas naciones.

Debido al papel destacado que en el Derecho Internacional tienen las Convenciones Internacionales, la Organización de las Naciones Unidas a través de la Comisión de Derecho Internacional, convocó a una convención a fin de establecer los lineamientos para la celebración de acuerdos internacionales; el proyecto que la Comisión de Derecho Internacional de la O.N.U. trabajó de 1949 a 1966 fue aprobado en mayo 1969 en Viena (de ahí su nombre) bajo la denominación de Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales. Posteriormente, el 21 de marzo de 1986 adoptó una nueva Convención sobre el Derecho de los Tratados a fin de reorientar el marco jurídico; la adhesión de México se realizó sin reserva alguna.⁶

La Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales regula el Derecho Internacional bajo los siguientes principios internacionales incorporados en la Carta de las Naciones Unidas⁷

- a) Igualdad de derechos
- b) Libre determinación de los pueblos
- c) Independencia de todos los Estados
- d) No injerencia en los asuntos internos de los Estados
- e) Prohibición de la amenaza o el uso de la fuerza

Los aspectos sobresalientes de la referida Convención de Viena son:⁸

Art. 1 “La Convención se aplica:

- a) a los tratados entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales
- b) a los tratados entre organizaciones internacionales”

Lo anterior implica, interpretado a contrario sensu, que la Convención no aplica a los acuerdos celebrados entre Estados (un Estado con otro Estado), pero en todo caso, el valor jurídico de éstos acuerdos no se verá afectado, ya que prevalecen los principios internacionales del libre consentimiento, buena fe y la norma *pacta sunt servanda* (los tratados obligan a las partes y deben ser cumplidas de buena fe).

“Art. 2

1.a) se entiende por “Tratado” un acuerdo internacional regido por el derecho internacional y celebrado por escrito... ya conste ese acuerdo en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.”

Este inciso establece: que los tratados deben constar por escrito, que puede existir un acuerdo general y anexos o modelos para precisar el objeto o campo material de aplicación del tratado y que no importa la denominación del acuerdo internacional, normalmente se utilizan los siguientes términos: Acuerdo, Convención, Tratado y Convenio.

⁴ De la Torre, Alejandro et al. 1994 Tomo I pag. 1-7

⁵ Ibidem

⁶ Ob. Cit. Tomo I pag. 1-7 a I-9

⁷ Ob. Cit. Tomo I pag. A-1

⁸ Ob. Cit. Tomo I pag. A-1 A-47

"1.d) se entiende por "reserva" una declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado y denominación, hecha por un Estado o por una organización internacional al firmar, ratificar, confirmar formalmente, aceptar o aprobar un tratado o al adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado o a esa organización;"

Lo anterior significa que un Estado puede establecer un Tratado en lo general (o adherirse a éste) pero con exclusiones y en todo caso, será potestativo de dicho Estado la aplicación de una norma genérica o una específica por él Establecida.

"Art.19 Formulación de Reservas

Un estado o una organización internacional podrá formular una reserva en el momento de firmar, ratificar, confirmar formalmente, aceptar o aprobar un tratado o de adherirse a él,..."

"Art. 21 Efectos jurídicos de las reservas y de las objeciones a las reservas.

1. Una reserva que sea efectiva...

- a) modificará con respecto al Estado o a la organización internacional actor de la reserva en sus relaciones con esa otra parte las disposiciones del tratado a que se refiere la reserva en la medida determinada por la misma; y
- b) modificará, en la misma medida esas disposiciones en lo que respecta a esa otra parte en el tratado en sus relaciones con el Estado... autor de la reserva."

"Art. 26 Pacta sunt servanda.

Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellos de buena fe."

En otras palabras, los tratados se establecen para cumplirse ya que esta norma es la piedra fundamental del Derecho Internacional y como lo menciona el Lic. Enrique Calvo Nicolau " un Estado no puede retractarse unilateralmente de la conducta a que se obligó con respecto a otro u otros Estados, a riesgo de incurrir en responsabilidad."

Art. 27.

"1. Un estado parte de un tratado no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento del tratado."

Salvo que:

"Art. 46.1 El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno."

Si se aprobó la Convención de Viena por el Senado de la República; (art.76. fracc.I constitucional), dicha Convención forma parte del Derecho Interno (art. 133 constitucional) y si México no realizó observación alguna a la mencionada Convención, entonces un tratado internacional ratificado por el Presidente puede tener pleno valor a pesar de no someterse a la aprobación del Senado. Ya que la Convención de Viena es la norma de Derecho interno que regula la celebración de tratados internacionales.

"Art. 31 Regla general de interpretación.

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

- a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
- b) todo instrumento formulado por una o más partes de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado."

"Art. 32 Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios,... para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31,..."

Los Artículos 31 y 32 vuelven a manifestar el principio internacional de la buena fe y para la interpretación de un tratado deberá atenderse básicamente a su objeto y se dará a las palabras la acepción más común y llana que posean.

Art. 33.

“2 Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerado como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.”

En particular, las versiones en inglés y francés son el texto auténtico del Convenio Modelo para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal emitido por la OCDE; no existe formalmente la versión en español por lo cual es poco factible que un contribuyente mexicano conozca y obtenga beneficios del mencionado Convenio Modelo.

Art. 34

“Un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado o una tercera organización sin el consentimiento de ese Estado o de esa organización.”

En sentido estricto, si un Estado es miembro de una organización internacional (la cual cuenta con lineamientos específicos) y celebra un acuerdo con otro Estado; entonces el primer Estado deberá identificar si el segundo Estado es miembro de la organización internacional, ya que para la interpretación del tratado particular celebrado entre los dos Estados contratantes, los lineamientos establecidos por la organización pueden ser invocados como obligatorios.

2.2 INTERPRETACION DE LAS DISPOSICIONES ESTABLECIDAS EN LOS CONVENIOS INTERNACIONALES.

Las leyes son normas de observancia obligatoria que se establecen para regir el accionar de los individuos en sus relaciones con sus semejantes.

Si las leyes se redactan a fin de precisar situaciones hipotéticas en la vida real, ¿qué acepción (gramatical o conceptual) habrá que darle a la redacción de una ley cuando se presentan situaciones específicas en las cuales se presume que una determinada ley es aplicable? La Ley debe ser interpretada, es decir se deben sacar deducciones o atribuir un fin a la redacción de la Ley, lo cual es fundamental en el campo del Derecho. Las acciones de los humanos son regidos por Leyes y es menester precisar tanto las normas jurídicas aplicables a determinados actos como la forma en que dichas normas deben ser aplicadas. La ciencia del Derecho cuenta con diversos criterios o técnicas para interpretar las leyes a fin de permitir su aplicación; las principales técnicas se presentan a continuación:^{9 y 10}

2.2.1 INTERPRETACIÓN LITERAL.

Se atiende únicamente al significado de las palabras prevalectiendo el sentido legal sobre el gramatical. En este método es estricto, no permite consideraciones externas a las contenidas en la redacción de la norma.

2.2.2 INTERPRETACION LÓGICA CONCEPTUAL.

Se busca descubrir el objeto de la norma, y no para sólo en las acepciones gramaticales de las palabras sino que procura presentar la lógica de la norma e incluso se investigan los motivos que le precedieron.

2.2.3 INTERPRETACION AUTENTICA.

Este método es limitado, pero de mucho peso en casos específicos ya que se basa en la investigación de las discusiones parlamentarias y en la exposición de motivos, que a veces son generales, más aún que las Leyes, mismas que algunas veces no consideran las situaciones prácticas que ocurren.

2.2.4 INTERPRETACION A CONTRARIO SENSU.

⁹ Rodríguez L., Raúl pag. 48-52

¹⁰ Arrijoja V., Adolfo pag. 295-303

Este método puede ser entendido como las exclusiones en la teoría de conjuntos esto es, cuando una norma jurídica hace referencia restrictiva a un grupo (personal o situaciones) atendiendo a una característica, se debe entender que la norma no aplica a aquellos que no posean la característica.

Por Ejemplo:

El artículo primero de la Ley del Impuesto al Activo establece que están obligados al pago del Impuesto, los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país o que mantengan inventarios en el país, luego entonces, no están obligados al pago del Impuesto al Activo los extranjeros que no tengan un establecimiento permanente en el país y que no mantienen inventarios en el mismo.

2.2.5 INTERPRETACION ANALÓGICA.

Una norma jurídica se aplica a una situación similar que esté contenida en la Ley. Se justifica la aplicación por analogía cuando la esencia jurídica es substancialmente idéntica y que tal vez el legislador hubiera dado una solución idéntica o parecida. Es un método subjetivo que depende del criterio de quien aplique la Ley.

Ejemplo: Supóngase que un Reglamento establece que a los parques de diversiones "Se prohíbe la entrada con perros".

¿ Esta norma (la prohibición de la entrada) será la misma si una persona lleva un oso, un canario o una serpiente?

¿Cuál es la idea? Prohibir la entrada a todo tipo de animales o prohibir la entrada a animales peligrosos o prohibir la entrada exclusivamente a los perros.

2.2.6 INTERPRETACION EXACTA.

Este método básicamente se aplica en el Derecho Penal, las normas jurídicas son aplicables cuando la conducta encuadra exactamente en la hipótesis de Ley. Debe existir una coincidencia perfecta en la disposición de Ley y el hecho realizado.

2.2.7 INTERPRETACION ESTRICTA

La norma se aplica en virtud del significado gramatical y conceptual, sin tomar en consideración ninguna hipótesis que no se encuentre en el texto de la Ley. Básicamente es una combinación de los métodos literal y lógico-conceptual y excluye totalmente el método analógico y adopta los lineamientos de los métodos:

interpretación exacta - debe existir una perfecta coincidencia entre el caso concreto y la hipótesis legal.

contrario sensu - si la norma encierra una restricción.

interpretación auténtica - si los debates o la exposición de motivos son tan claros que permite la utilización de éste método.

2.3 CRITERIOS DE INTERPRETACION DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL DERECHO MEXICANO.

Una vez conocidos los métodos de interpretación jurídica, es necesario determinar cual o cuales de ellos se aplican a los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

En particular, es importante conocer los criterios internacionales, que rigen a los tratados internacionales, precisar la jerarquía que estos guardan en el Derecho Mexicano y correlacionar esto con las Leyes Fiscales Mexicanas.

2.3.1 LA CONVENCION DE VIENA.

Como se detalló en el punto anterior (2.2.1) la Convención de Viena señala en su artículo 31 la "Regla General de Interpretación" [de los tratados internacionales]¹¹

"1.- Un tratado deberá interpretarse de buena fe al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2.- Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3.- Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4.- Se dará un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes"

Lo anterior significa que para la interpretación de los tratados internacionales debe prevalecer la buena fe y atenderse al objeto y al contexto de los mismos.

Para la aplicación de los tratados, se tomará en primer orden el texto y los criterios que se establezcan como anexos o en referencia a los tratados así como la práctica que haya sido seguida con anterioridad.

El último párrafo, indica que se dará un sentido especial a un término si el texto del tratado (o en el contexto del mismo) así se establece.

En consecuencia, el método de interpretación genérico de los tratados internacionales es el lógico conceptual.

2.3.2 LA OCDE ¹²

El modelo de Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal adoptado por la OCDE el 21 de septiembre de 1995 establece en su capítulo II DEFINICIONES a las cuales deberán sujetarse las partes contratantes, dichas definiciones prevalecerán a menos que del contexto del propio tratado se infiera una interpretación diferente (art.3. 1) y, que "cualquier término o expresión no definidos tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento se le atribuya por la legislación de ese Estado" para los efectos de los impuestos que son objeto del Convenio (art.3 punto 2). La razón de esto obedece a que los referidos convenios para evitar la doble tributación son de naturaleza fiscal.

El método de interpretación a que se hace mención en el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. también es el lógico conceptual y en forma supletoria se incluyen los criterios que en materia fiscal se encuentran establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

Se destaca que dado que los tratados internacionales y las Leyes Federales guardan la misma jerarquía la ley específica será el tratado internacional y por ende se deberá aplicar el criterio de interpretación que este señale.

2.3.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL ACTIVO.

En la Ley del impuesto Sobre la Renta se establece en el artículo 4-A que " Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país que se trate y se cumplan con las disposiciones del propio tratado y las demás disposiciones adjetivas aplicables en materia fiscal"

En términos prácticos, el requisito de acreditar la residencia normalmente es de fácil cumplimiento

¹¹ De la Torre, Alejandro et al. 1994 Tomo I pag. A-18

¹² O.C.D.E. 1995 pag. M6 - M7 y C(3)4 - C(3)5

(mediante la constancia que expiden las autoridades fiscales del país de residencia).

La Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo, no hacen mención alguna del método de interpretación que se deberá aplicar en relación con los tratados internacionales.

2.3.4 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Como se mencionó anteriormente, el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación expresamente señala que "Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales de que México sea parte", en tal virtud, el Código Fiscal de la Federación se aplica en forma supletoria a los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

En cuanto al señalamiento específico del método de interpretación de las normas fiscales que establece el propio Código en su artículo 5° se dispone que "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal"

Lo anterior a fin de que las normas fiscales se apliquen sin desviación alguna, ya que dichas normas imponen cargas económicas a los particulares y deben cumplir con el principio de Derecho de "certeza" que señala Adam Smith en su libro *Naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*.

El artículo en comento, obliga a la interpretación estricta de las normas fiscales en cuanto a las cargas a los particulares (objeto, sujeto, base y tasa), infracciones y sanciones; las normas fiscales de naturaleza diferente pueden ser interpretadas mediante los diferentes métodos de interpretación jurídica que se detallaron con anterioridad (punto 2.2.1)

2.3.5 JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

La suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia respecto a que debe entenderse por interpretación estricta de las normas fiscales de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, a continuación se transcriben las siguientes jurisprudencias.

"Impuestos, Aplicación de los. En la aplicación de los Impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos". (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año de 1975. Segunda Sala).

"LEY FISCAL ES DE APLICACIÓN RESTRICTIVA Y, POR TANTO SOLO PUEDE EXIGIRSE UN IMPUESTO SI EL CASO QUEDA CIERTAMENTE COMPRENDIDO DENTRO DE LA NORMA ESTABLECE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Con arreglo al artículo 11 del Código de la Federación, son de aplicación restrictiva las normas que establecen cargas a los particulares, de tal suerte que sólo puede reclamarse un impuesto cuando la especie queda ciertamente comprendida dentro de la disposición que creó ese impuesto. Pero si la Ley, por defectuosa redacción se presta, con toda facilidad, a interpretarse tanto en el sentido de que ciertos objetos deben tomarse en cuenta para calcular la base sobre la que la que recae el tributo cuando en sentido contrario, resulta palpable, de conformidad con el invocado Artículo 11, que no puede exigirse sobre esa base el pago del impuesto" (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1955. Sala Auxiliar, página 78)

2.4 IDEAS CONCLUYENTES

Cabe destacar que la jurisprudencia actual respecto a las normas fiscales se refieren exclusivamente al Código Fiscal de la Federación el cual se aplica en forma supletoria a los diversos impuestos federales y dado que los tratados para evitar la doble imposición establecen que su método de interpretación será lógico-conceptual y

que el propio Código Fiscal de la Federación señala que sus disposiciones se aplicarán en defecto y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales, es de concluir que:

- Debe aplicarse el método de interpretación lógico-conceptual a las disposiciones de los tratados para evitar la doble imposición, inclusive en aquellos casos en que se trate de cargas a los particulares (objeto, sujeto, base y tasa).

- Todo término o expresión no definido en los tratados internacionales será interpretado de acuerdo con el objeto y contexto de los mismos.

3. ANALISIS DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO

En el presente capítulo se analizarán los artículos y los comentarios anexos que conforman el Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional del impuesto sobre la renta y del impuesto al patrimonio del 21 de septiembre de 1995 (Convenio Modelo de la OCDE), exclusivamente en lo que respecta al impuesto al patrimonio. Se pretende precisar los alcances que tiene dicho Modelo Convenio y sus comentarios con relación al impuesto al patrimonio para, posteriormente en el Capítulo 5, establecer la correlación con la Ley del Impuesto al Activo.

El mencionado análisis del Convenio Modelo de la OCDE se efectuará de la siguiente manera:

- se realizará la traducción textual del articulado del Convenio Modelo de la OCDE del 21 de septiembre de 1995 (exclusivamente de aquellos artículos que considero son indispensables para lograr la finalidad del presente capítulo);
- con relación a los artículos del punto anterior, se presentará un extracto de los comentarios explicativos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, mismos que aparecen en el Convenio Modelo de la OCDE;
- se efectuará la traducción textual de las observaciones y de las reservas impuestas por México a los comentarios del punto anterior; y finalmente,
- se harán comentarios personales a los artículos, comentarios, observaciones y reservas anteriores; en dichos comentarios personales habrá referencias a la legislación mexicana que es aplicable al Convenio Modelo de la OCDE.

3.1 ARTÍCULO 1 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE. (PERSONAS COMPRENDIDAS)

3.1.1 TRADUCCIÓN

"CAPITULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

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

3.1.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

--- Por razones prácticas en el Convenio se utiliza la palabra "residentes" de uno o de ambos Estados Contratantes, independientemente de la nacionalidad ("citizens") o del hecho de que un sujeto pague impuestos a un Estado ("taxpayers"). El término residente se define en el Artículo 4. (Punto 1)¹

3.1.2.1 SOCIEDADES DE PERSONAS ("PARTNERSHIPS")

Las legislaciones de los países miembros de la OCDE difieren en el tratamiento de las sociedades de personas. Algunos países tratan a las sociedades de personas como unidades sujetas a imposición (incluso como sociedades) y otros países no toman en cuenta a la sociedad de personas y gravan a los asociados en forma individual de acuerdo a su participación en el ingreso de la sociedad. (Punto 2)

¹ Las referencias corresponden a los párrafos de los comentarios que hace el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al Convenio Modelo del 21 de septiembre de 1995 con relación a los artículos del mismo.

Estas diferencias pueden influir sustancialmente en la aplicación del Convenio a las sociedades de personas, en particular si uno o más de los asociados no son residentes del Estado en el que se creó la sociedad. (Punto 3)

Cuando una sociedad de personas es tratada o gravada como sociedad, se puede argumentar razonablemente que la sociedad de personas es residente del Estado Contratante que grava a ésta sociedad, y por lo tanto, le son aplicables los beneficios del Convenio. En caso contrario, la aplicación del Convenio puede ser rechazada o requerirá de una disposición específica. (Punto 3)

En virtud de que es difícil encontrar una solución uniforme para el tratamiento de las sociedades de personas en los países miembros de la OCDE, el Convenio no contiene reglas especiales relativas a dichas sociedades. Los Estados contratantes son libres de examinar en sus negociaciones bilaterales los problemas relativos a las sociedades de personas y establecer las disposiciones que consideren necesarias. (Punto 6)

3.1.2.2 USO INADECUADO DEL CONVENIO

El propósito de los convenios para evitar la doble imposición es promover los intercambios de bienes, servicios, capitales y personas a través de la eliminación de la doble imposición internacional y no deben ayudar a la evasión fiscal. (Punto 7)

Los Estados Contratantes pueden establecer en sus negociaciones internacionales que algún beneficio impositivo no sea aplicable en determinados casos o que las disposiciones de las leyes internas contra la evasión fiscal no se vean afectadas por el Convenio. (Punto 10)

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha tratado el uso inadecuado del Convenio en dos reportes, "Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies" (Convenios de doble tributación y el uso de sociedades inmorales) y "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" (Convenios de doble tributación y el uso de sociedades interpósitas), éstos reportes más otros dos fueron publicados en 1987 bajo el título International Tax Avoidance and Evasion- Four related Studies (Evasión y Elusión Internacional de Impuestos- Cuatro Estudios Relacionados). (Punto 11)

Las medidas contra el uso inadecuado de los convenios no necesitan ser confirmadas en el texto de los mismos para que sean aplicables (se debe atender al espíritu del convenio) a fin de mantener equidad y neutralidad de las leyes impositivas internas en un ambiente internacional de muy diferentes gravámenes (Punto 26).

3.1.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 1- PERSONAS COMPRENDIDAS.

Es importante identificar los conceptos de "persona" y de "residente" a que se refiere el Convenio Modelo, las definiciones correspondientes se presentan en el inciso a) del párrafo 1 del artículo 3 (Definiciones generales) y en el artículo 4 (Residente).

A pesar del sentido amplio que tienen las definiciones de "persona" y de "sociedades" párrafo 1 del artículo 3 (Definiciones generales), de la interpretación del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, pueden existir figuras jurídicas que permanezcan excluidas de la aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación (ej. fideicomisos, asociaciones en participación o sucesiones), si dichas figuras jurídicas no son consideradas como contribuyentes de impuesto por sí mismas. En todo caso, es conveniente que los Estados Contratantes efectúen las precisiones pertinentes.

En particular, en México las sociedades civiles y asociaciones civiles son tratadas como personas morales para efectos del Impuesto sobre la Renta (art. 5 primer párrafo).

Se destaca que el propósito de los Convenios es promover los intercambios de bienes, servicios, capitales y personas a través de la eliminación de la doble tributación, ya que para la interpretación de dichos Convenios éste aspecto es de suma relevancia y siempre deberá tenerse presente

Debido al propósito anterior y a pesar que el Convenio Modelo no lo señala explícitamente, a mi parecer, a través de los Convenios no se pueden eliminar beneficios fiscales que establezcan o puedan establecer las leyes internas de los Estados Contratantes.

3.2 ARTÍCULO 2 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE.- IMPUESTOS COMPRENDIDOS

3.2.1 TRADUCCIÓN

"Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes o de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.
2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio todos los impuestos que gravan la totalidad de la renta, la totalidad del patrimonio, o los elementos de la renta o del patrimonio, incluyendo impuestos sobre la ganancia derivada de la enajenación de los bienes muebles e inmuebles, impuestos sobre la cantidad total de sueldos o salarios pagados por empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.
3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son en particular:
 - a) (en el Estado A):
 - b) (en el Estado B):
4. El Convenio se aplica también a los impuestos idénticos o sustancialmente similares que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio en adición a, o en lugar de, los impuestos actuales. Al final de cada año, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se notificarán las modificaciones que hayan sido realizadas en sus respectivas leyes fiscales."

3.2.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

— Este artículo pretende precisar los impuestos comprendidos por el Convenio (Impuestos sobre la Renta e Impuestos sobre el Patrimonio) y extender lo más posible el campo de aplicación del mismo, incluyendo los impuestos establecidos por las divisiones políticas o por autoridades locales y evitar, mediante el intercambio periódico de información, la realización de un nuevo Convenio cada vez que se modifique la legislación interna de los Estados Contratantes. (Punto 1)

— El párrafo tres enumera los impuestos a los cuales se les aplica el Convenio al momento de la firma. La lista no es exhaustiva, sin embargo, en principio deberá ser una lista completa de los impuestos establecidos en cada Estado al momento de la firma y comprendidos en el Convenio. (Punto 6)

— El párrafo cuatro prevé, dado que la lista es meramente declaratoria, que el Convenio también aplicará a los impuestos idénticos o sustancialmente similares que sean establecidos después de la fecha de firma del Convenio en adición o sustitución de los impuestos actuales. (Punto 7)

3.2.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS.

Los Estados contratantes pueden convenir los impuestos a incluir en los Convenios (Renta o Patrimonio) en el ámbito federal, local o municipal y para mayor claridad, los deben definir y listar.

La totalidad de los Convenios firmados por México incluyen al Impuesto sobre la Renta a nivel federal y pueden tener inclusiones de los niveles locales y municipales.

El impuesto al patrimonio presenta las siguientes características de inclusión o no en los Convenios que México ha firmado:

- Incluirse en el ámbito general del Convenio (ej. Alemania ART. 2 Impuestos comprendidos).
- No incluirse en el ámbito general del Convenio (ej. Suiza ART. 2 Impuestos comprendidos).
- No incluirse en el ámbito general del Convenio y si ser considerado en ciertos casos específicos (ej. Estados Unidos ART. 2 Impuestos comprendidos)

A mi parecer, un contribuyente puede solicitar a la autoridad competente que incorpore al Convenio un impuesto que cumpla con la definición de los impuestos comprendidos en el Convenio y que no aparezca relacionado en el mismo, ya que:

a) el comentario 6 referente al párrafo 3 del artículo 2 del Convenio Modelo, señala que “Este párrafo lista los impuestos vigentes al momento de la firma del Convenio. La lista no es exhaustiva. Sirve para ilustrar los párrafos precedentes del Artículo. En principio, sin embargo, será una lista completa de los impuestos establecidos en cada Estado al momento de la firma y comprendidos en el Convenio.” (“This paragraph lists the taxes in force at the time of signature of the Convention. The list is no exhaustive. It serves to illustrate the preceding paragraphs of the article. In principle, however, it will be a complete list of taxes imposed in each State at the time of signature and covered by the Convention.”).

b) El párrafo 1 del artículo 25 (Procedimiento de acuerdo amistoso) le otorga el derecho de presentar el caso a la autoridad competente del Estado del cual sea residente.

3.3. ARTÍCULO 3 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (DEFINICIONES GENERALES)

3.3.1 TRADUCCIÓN

“CAPITULO II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término “persona” incluye a las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- b) el término “sociedad” significa cualquier persona moral o cualquier entidad que se considere persona moral para efectos impositivos;
- c) los términos “empresa de un Estado Contratante” y “empresa del otro Estado Contratante” significan respectivamente una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- d) el término “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotada por una empresa que tiene su lugar de administración efectiva en un Estado Contratante, excepto cuando el buque o aeronave es explotado únicamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
- e) el término “autoridad competente” significa:
 - (i) (en el Estado A):
 - (ii) (en el Estado B):
- f) el término “nacional” significa:
 - (i) toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante;
 - (ii) toda persona moral, sociedad de personas o asociación constituida conforme a las leyes vigentes en un Estado Contratante.

2. En todo momento, para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya en dicho momento por la ley de ese Estado relativa a los impuestos objeto del Convenio, cualquier significado aplicable por las leyes fiscales de ese Estado prevalecerá sobre el significado dado por otras leyes de dicho Estado.”

3.3.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

--- El término "persona" no es limitativo y debe ser interpretado en sentido amplio (personas físicas, sociedades y cualquier otra agrupación de personas). (Punto 2)

--- El término "sociedad" comprende a todas las personas jurídicas o cualquier entidad que sea tratada como persona jurídica para efectos impositivos. Hablando con propiedad, el artículo no define el término empresa, ya que es competencia de las legislaciones internas de los Estados Contratantes determinar si una actividad es ejercida en el marco de una empresa. (Punto 3)

--- El término "tráfico internacional" se define de conformidad con el principio establecido en el párrafo 1 del artículo 8, a fin de especificar que sólo el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa tiene derecho de gravar los beneficios de la explotación de buques o aeronaves y el otro Estado sólo podrá gravar dichos beneficios cuando la explotación se realice entre puntos situados en éste otro Estado. Este propósito se puede ilustrar de la siguiente manera: Si una empresa que tiene la sede de dirección efectiva en un Estado Contratante, vende a través de un agente o de un establecimiento propio en el otro Estado Contratante, los boletos para realizar un viaje exclusivamente entre puntos del primer Estado Contratante, entre puntos de un tercer Estado o entre el lugar de venta a un punto fuera del Estado Contratante donde se realiza la venta; entonces, el Estado Contratante donde se ubica el punto de venta, no puede gravar los beneficios de dichos viajes. (Punto 5 y 6)

--- La definición del término "autoridad competente", debe ser realizada por cada Estado Contratante. (Punto 7)

--- El término "nacional" aplica a cualquier individuo que posea la nacionalidad del Estado Contratante. El comentario señala que es obvio indicar que cada Estado Contratante tiene reglas particulares respecto a la adquisición o pérdida de la nacionalidad. En el caso de personas morales, sociedades de personas o asociaciones, su carácter de nacional debe desprenderse de la legislación que se les aplique en el Estado Contratante bajo cuyas leyes sean constituidas. (Punto 8)

--- El párrafo 2 establece una regla general de interpretación de los términos usados pero no definidos en el Convenio. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE concluye que se debe seguir el siguiente orden:

- el contexto del Convenio (la intención de los Estados Contratantes, pueden establecerse referencias a leyes internas no importando si éstas son de carácter impositivo o no)
- las leyes internas aplicables a los impuestos comprendidos por el Convenio.
- otras leyes. (Puntos 11 al 13)

3.3.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 3 DEFINICIONES GENERALES.

Es práctica común que en los Convenios se defina el término "México" como país y territorio, cuando no se proporcione la definición, se debe entender como tal, de conformidad con el párrafo 2 del artículo 3 del Convenio Modelo (Términos no definidos), lo que señala el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación, o sea, el territorio nacional como lo establece el art.42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos más la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Como se mencionó en los comentarios al artículo 1, la definición de "sociedad" es un aspecto relevante para la aplicación de los Convenios, dado que de ésta se puede precisar la inclusión o no de una "sociedad" en dichos convenios.

El término "sociedad" incluye a las "personas morales" y en virtud de que éste término no está definido en el Convenio, se debe considerar la definición de "persona moral" que detalla el artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal

"Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del Artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fuesen desconocidos por la ley;

VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736."

El término "sociedad" también incluye a "cualquier entidad que se considere persona moral para efectos impositivos", es decir, una entidad (colectividad que sea considerada como un todo) que no sea contribuyente de impuesto por sí misma (que los contribuyentes sean sus integrantes o las personas a las que representan) no es "sociedad" para efectos del Convenio.

El artículo contempla los términos "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante", pero no establece definición de "empresa" ya que éste concepto debe ser definido por la legislación interna.

El último párrafo del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación señala el concepto de "empresa" como la persona física o moral que realice las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesca y silvícolas.

En los convenios firmados por México, la "autoridad competente" en México es, invariablemente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos lista las personas físicas que poseen la nacionalidad mexicana.

A mi parecer, uno de los conceptos doctrinales más importante que contienen los Convenios para evitar la doble tributación es el establecido en el párrafo 2 del artículo 3 del Convenio Modelo el cual señala que "En todo momento, para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya en dicho momento por la ley de ese Estado relativa a los impuestos objeto del convenio...", es decir, la interpretación que se le da a los conceptos no definidos en los Convenios, es la que se desprende del contexto integral del Convenio (no del texto en sentido restringido), ésta interpretación puede afectar las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), a pesar de que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señale que dichas disposiciones deban interpretarse en forma estricta y de que exista jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia en tal sentido (ya que la jurisprudencia es con relación al mencionado artículo 6 del Código Fiscal de la Federación y no a los Convenios en comento).

3.4 ARTÍCULO 4 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (RESIDENTE)

3.4.1 TRADUCCIÓN

"Artículo 4

RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, bajo las leyes de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también incluye a ese Estado y cualquiera de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales. Sin embargo, éste término, no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que procedente de dicho Estado o por el patrimonio situado en él.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición, si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado en el cual sus relaciones personales y económicas sean más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si el Estado en el cual dicha persona tiene su centro de intereses vitales no puede ser determinado, o si no tiene una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente únicamente del Estado del que sea nacional;
- d) si es nacional de ambos Estados o no lo es de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso a través de un acuerdo amistoso.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.”

3.4.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

--- El concepto de “residente” de un Estado Contratante tiene varias funciones y es importante en tres aspectos: _

- a) para determinar el ámbito de aplicación del Convenio.
- b) para solucionar casos de doble tributación como consecuencia de doble residencia.
- c) para solucionar casos de doble tributación como consecuencia de la imposición en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente. (Punto 1)

El artículo establece como criterios para gravar a un residente el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. (Punto 8)

--- En el caso de la doble residencia, se consideran los casos típicos de conflicto (dos residencias y residencia y fuente) en que un Estado Contratante o ambos argumentan que la persona reside en su territorio. El Convenio debe resolver los conflictos de esta naturaleza. (Punto 5)

--- Para las personas físicas, la definición busca cubrir las diversas formas de vinculación personal con un Estado, así como los casos en que una persona es considerada como residente de un Estado Contratante por la legislación fiscal (ej. diplomáticos). (Punto 8)

--- Para resolver conflictos de residencia es necesario que el vínculo de relación haga parecer natural el derecho de un Estado Contratante a exigir el impuesto. Los vínculos que se consideran son los siguientes: (Punto 10)

vivienda permanente.- este criterio normalmente debe bastar para resolver el conflicto cuando una persona dispone de una vivienda permanente en un Estado y permanece en el otro Estado sólo por un periodo. El carácter permanente de una vivienda significa que la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de permanencia, a diferencia del hecho de tener una vivienda que pueda parecer como apropiada para una estancia corta (viajes de placer o de negocios o por estudios). (Punto 11)

lazos personales y económicos más estrechos (centro de intereses vitales).- se deben tomar en cuenta las relaciones familiares, sociales, ocupaciones, actividades políticas, culturales, sede de negocios, etc.; asimismo se debe considerar en especial el comportamiento personal. Por ejemplo, si una persona posee una vivienda en un Estado y establece una segunda en el otro Estado y conserva la primera, el hecho de que conserve la primera vivienda en el entorno donde siempre ha vivido, donde ha trabajado y donde tiene su familia y sus bienes, puede ser suficiente para demostrar que conserva su centro de intereses vitales en el primer Estado. Punto(Puntos 15,16 y 17)

permanencia habitual.- si la persona no dispone de una vivienda permanente en ninguno de los Estados Contratantes o dispone de una vivienda permanente en cada uno de ellos y no se puede determinar su centro de intereses vitales, se da preferencia al Estado Contratante en el que la persona permanezca habitualmente. (Puntos 18 y 19)

nacionalidad.- si de acuerdo con los criterios anteriores no es posible determinar la residencia de una persona, se debe otorgar preferencia al estado del cual sea nacional la persona interesada. (Punto 20)

acuerdo entre los Estados Contratantes.- si la persona posee la nacionalidad de ambos Estados Contratantes o no posee la nacionalidad de ninguno de ellos, las autoridades competentes deberán ponerse de acuerdo para resolver el conflicto. (Punto 20)

--- Para personas distintas de personas físicas se adopta el criterio de preferencia de “sede de dirección efectiva” y no el criterio de lugar de registro.

3.4.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 4 DEL CONVENIO MODELO.

“México se reserva el derecho de ser excluido de la aplicación del subpárrafo d) del párrafo 2 que señala la doble nacionalidad, debido a que la Constitución Mexicana no permite a los nacionales mexicanos ser nacionales de ningún otro Estado.”

3.4.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTICULO 4 RESIDENTE.

La definición de “residente” es de suma importancia ya que de acuerdo con el artículo 1 del Convenio Modelo, el Convenio sólo se aplica a las “personas residentes” de un Estado Contratante.

El párrafo 1 del artículo 4 del Convenio Modelo, establece que “el término “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, bajo las leyes de ese Estado, esté sujeta a imposición en él, con lo cual se le da primacía a los criterios señalados por la ley doméstica cuando la persona está sujeta a imposición por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Al efecto el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación establece que

Se consideran residentes en territorio nacional:

--- las personas físicas:

que se hayan establecido en México, permanezcan en el país más de 183 días al año y que no obtengan su residencia fiscal en otro país.

de nacionalidad mexicana que sean funcionarios o trabajadores del Estado.

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

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas acreditarán la residencia en el extranjero mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.”

El párrafo 2 del artículo 4 del Convenio Modelo debe entenderse como jerarquización de criterios para definir la residencia de una persona física, cuando en virtud de las legislaciones internas de los Estados Contratantes, ambos la consideren su residente.

A pesar de que México ha enmendado el artículo 32 de la Constitución (Diario Oficial del 20 de marzo de 1997 vigente a partir de un año de la publicación), a fin de aceptar la “doble nacionalidad” que sus nacionales, la reserva que México hizo al subpárrafo d) del párrafo 2 del Convenio Modelo respecto de la doble nacionalidad sigue vigente, hasta que dicha reserva sea retirada.

El párrafo 3 del artículo 4 del Convenio Modelo, señala el criterio de sede de dirección efectiva para definir la residencia de una persona que no sea persona física cuando en virtud de las legislaciones internas de los Estados ambos la consideren su residente. Los Estados pueden cambiar este criterio en sus negociaciones bilaterales.

3.5 ARTÍCULO 5 DEL CONVENIO O MODELO DE LA OCDE (ESTABLECIMIENTO PERMANENTE)

3.5.1 TRADUCCIÓN

“Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

- 1.- A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende en especial:
 - a) una sede de dirección;
 - b) una sucursal;
 - c) una oficina;

- d) una fábrica;
 - e) un taller, y
 - f) una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. La obra, la construcción o proyecto de construcción constituye un establecimiento permanente sólo si éste dura más de doce meses.
4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:
- a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único propósito de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único propósito de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
 - e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar para la empresa;
 - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de la realización combinada de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), a condición de que el ejercicio combinado de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar.
5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al cual se le aplica el párrafo 6 - actúe por cuenta de una empresa y tenga, y habitualmente ejerza, en un Estado Contratante una autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que ésta persona realiza por la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 las cuales, si son ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no sea hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de éste párrafo.
6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.
7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra."

3.5.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE.

-- La principal finalidad del concepto de "establecimiento permanente" es determinar el derecho de un Estado Contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante. De acuerdo con el artículo 7, un Estado Contratante no puede gravar a una empresa del otro Estado Contratante a menos que ésta realice actividades a través de un establecimiento permanente o una base fija en el primer Estado.

(Punto 1)

- La expresión "establecimiento permanente" contiene los siguientes criterios (Punto 2):
 - la existencia de un "lugar de negocios".
 - el lugar de negocios debe ser "fijo" (establecerse en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia)
 - la realización de las actividades de la empresa a través de este lugar fijo de negocios, lo cual significa que el personal dependiente de la empresa ejerce la actividad de la misma en el Estado en que está situada la instalación fija.
- El término "lugar de negocios" cubre cualquier local o instalación utilizada para la realización de las actividades de una empresa, sea o no usada exclusivamente para ese propósito. También puede existir

- un lugar de negocios aunque no se tenga algún lugar físico para la realización de las actividades o cuando se encuentre en el local de otra empresa.(Punto 4)
- La instalación de negocios debe ser fija (relación que existe entre un lugar de negocios y un punto geográfico específico) y con un cierto grado de permanencia (no meramente temporal).(Punto5)
 - Un establecimiento permanente existe tan pronto la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios (el tiempo de montaje no debe considerarse).(Punto 6)
 - Si un lugar de negocios con carácter meramente temporal se mantiene durante un periodo que no sea considerado como temporal, el lugar de negocios se convierte en una instalación fija de negocios y retroactivamente en establecimiento permanente.(Punto 6)
 - Se considera que existe un lugar de negocios con carácter permanente, cuando la propiedad tangible (locales, equipo industrial, comercial o científico, edificios, etc.) o la propiedad intangible (patentes o procedimientos) son cedidos o alquilados a terceras partes a través de un lugar de negocios de una empresa de un Estado Contratante en el otro Estado. El mismo criterio se emplea cuando se proporcionan capitales a través de un lugar de negocios.(Punto 8)
 - Si para la realización de las actividades del punto anterior, no se cuenta con un lugar fijo de negocios, los bienes cedidos o alquilados no constituyen por sí mismos un establecimiento permanente.
 - El párrafo dos contiene una lista enunciativa (no limitativa) de ejemplos de sitios que pueden ser considerados como establecimientos permanentes, siempre que se cumplan los requisitos primordiales (lugar fijo, permanencia y realización de actividades).(Punto 12)
 - El párrafo tercero señala expresamente que una obra, construcción o proyecto de construcción constituye un establecimiento permanente sólo si dura más de doce meses. El criterio de éste plazo se aplica a cada obra (un todo coherente en los planos comerciales y geográficos). En éste caso si se consideran en el plazo los trabajos preparatorios y las interrupciones independientemente de sus causas.(Punto 16)
- Nota.- Los Estados pueden modificar el plazo en sus convenios bilaterales.**
- El término "La obra, la construcción o el proyecto de construcción" comprende no sólo la construcción de edificios sino también la construcción, la planeación y la supervisión de carreteras, puentes o canales, el tendido de ductos, excavación y dragado. La planeación y la supervisión no se incluirán en el término si éstas actividades son desarrolladas por una empresa diferente (párrafo 17).
 - El párrafo cuatro enumera las actividades preparatorias o auxiliares, consideradas como excepciones de la definición general de "establecimiento permanente", con el fin de evitar que una empresa de un Estado Contratante sea gravada en el otro Estado por actividades cuyo carácter sea meramente preparatorio o auxiliar.(Punto 21)
- A pesar de reconocerse que las actividades del punto anterior pueden contribuir a generar beneficios a una empresa, se estima que es complicado establecer en forma razonable la parte de los beneficios que obtiene una empresa con motivo de las actividades preparatorias o auxiliares(Punto 23)
 - Frecuentemente es difícil establecer la distinción entre las actividades que tienen un carácter exclusivamente preparatorio o auxiliar de aquellas que no lo poseen. Lo fundamental es determinar si el lugar fijo de negocios realiza una parte significativa y esencial del conjunto de actividades de la empresa y si el lugar fijo de negocios presta servicios únicamente a la empresa de la que depende (Punto 24). Cada caso debe ser analizado, por ejemplo:
 - a) si el lugar de negocios tiene un propósito general idéntico al de la empresa, no se considera una actividad preparatoria o auxiliar,
 - b) si en el lugar de negocios se vigila el cumplimiento de contratos de patente, no se considera una actividad preparatoria o auxiliar.
 - c) un lugar fijo de negocios que dirija o administre a una empresa, un conjunto de empresas o parte de una empresa, no se considera una actividad preparatoria o auxiliar.
 - d) un lugar fijo de negocios para servicio posterior a la venta (suministrar a los clientes partes de reemplazo de la maquinaria o talleres para la reparación de la maquinaria), no se considera una actividad preparatoria o auxiliar.
 - Si de acuerdo con el párrafo cuatro, un lugar fijo de negocios no se considera establecimiento permanente, el mismo criterio debe adoptarse para la enajenación de los bienes muebles que forman parte del activo del lugar de negocios cuando se finalizan las actividades (Punto 29)

- El párrafo cinco precisa que una empresa tendrá un establecimiento permanente en un Estado (a pesar de que la empresa no tenga un lugar fijo de negocios en ese Estado), si una persona dependiente (jurídica y económicamente) actúa por cuenta de dicha empresa bajo ciertas condiciones. (Punto 31)
- Se considera que existe un establecimiento permanente, si una persona posee poderes o realiza actividades de tal naturaleza que puede obligar a la empresa por sus actividades de negocios en el Estado.
Se supone que se utilizan los poderes o se desempeñan las actividades en forma repetitiva y no en casos aislados.(Punto 33)
- En particular, existe establecimiento permanente en un Estado, si una persona tiene autorización para negociar todos los elementos de un contrato, no obstante que el contrato se firme por otra persona en el Estado en el que está situada la empresa.(Punto 33)
- En el párrafo seis, sólo se incluyen personas independientes de la empresa (jurídica y económicamente) que actúen en el marco ordinario de su actividad cuando realicen actividades por parte de la empresa.(Punto 36)
- Dado que las filiales conforman una entidad jurídica diferente de la sociedad que posee sus acciones, se admite que una filial no es establecimiento permanente de la sociedad matriz.(Punto 40)

3.5.3 OBSERVACIONES DE MÉXICO A LOS COMENTARIOS AL ARTÍCULO 5 DEL CONVENIO MODELO. (TRADUCCIÓN)

“México desea incluir algún término en sus convenios para hacer énfasis en que el principio de la prudente distancia (“arm’s length”) debe ser considerado para determinar si un agente posee o no un carácter independiente.”

Nota. El principio de la prudente distancia “arm’s length principle”, se detalla en los comentarios al artículo 9.

3.5.4 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 5 DEL CONVENIO MODELO (TRADUCCIÓN)

“México reserva su posición en el párrafo 3 y considera que cualquier edificación, construcción, montaje o proyecto de instalación que dure mas de seis meses debe ser considerado como establecimiento permanente”

“México se reserva el derecho de gravar a una empresa que realiza actividades de supervisión por más de seis meses con relación a una edificación, construcción, montaje o proyecto de instalación.”

3.5.5 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Dada la importancia del presente artículo en cuanto a los sujetos de los impuestos comprendidos en el Convenio, éste cuenta con comentarios detallados a fin de especificar su alcance. Principalmente respecto a las atribuciones que se le dan al Estado de la fuente para que establezca el impuesto.

Se resalta que se dará primacía al concepto de “establecimiento permanente “ que aparece en el texto del Convenio sobre aquel que establezcan las leyes internas de los Estados Contratantes.

El concepto de “establecimiento permanente” se encuentra contenido en el Artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el cual señala que “se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios...” sin estar supeditado a que sea fijo o a que tenga un cierto grado de permanencia; dicha definición es más amplia que la contenida en el Convenio Modelo.

La consideración de establecimiento permanente a través de agente independiente se incorporó a la L.I.S.R en 1997 (Art. 2 tercer párrafo).

La observación que realizó México a este artículo se refiere a características tanto cualitativas como cuantitativas (dependencia e importe de la contraprestación) de la relación del agente con el residente en el extranjero.

3.6 ARTÍCULO 6 DEL CONVENIO ODELO DE LA OCDE (INGRESO PROVENIENTE DE BIENES INMUEBLES)

3.6.1 TRADUCCIÓN

"CAPITULO III

IMPOSICIÓN AL INGRESO

Artículo 6

INGRESO PROVENIENTE DE BIENES INMUEBLES

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas explotaciones agrícolas o silvícolas) situadas en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El término "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la ley del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. El término comprende en todo caso la propiedad accesoria a la propiedad inmueble, el ganado y el equipo utilizado en la explotación agrícola o silvícola, derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado respecto a los bienes raíces, el usufructo de los bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación de, o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, manantiales y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del párrafo se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de los bienes inmuebles.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican también a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes."

3.6.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE.

— El artículo otorga el derecho de gravar el ingreso proveniente de bienes inmuebles al Estado de la fuente (Estado en el cual está situado el bien inmueble), en virtud de existir una relación estrecha entre el origen de la renta (el inmueble) y el Estado en el cual está situado. (Punto 1)

--- Es facultad de los Estados Contratantes, al efectuar las pláticas bilaterales, incluir en el artículo 6 los beneficios procedentes de explotaciones agrícolas o forestales o bien considerarlas en el artículo 7. (Punto 2).

--- Se especifica que el término "bienes inmuebles" tendrá el significado atribuido por la ley del Estado Contratante en que estén situados los bienes inmuebles; lo anterior a fin de evitar dificultades de interpretación respecto a determinar si un bien debe ser considerado o no como bien inmueble.

--- El párrafo dos menciona específicamente los bienes que deben ser considerados bienes inmuebles. En ningún caso se dará la acepción de bienes inmuebles a buques, embarcaciones y aeronaves explotados en tráfico internacional. (Punto 2)

--- Los párrafos tres y cuatro indican que las disposiciones de éste artículo son aplicables a las rentas y usufructos de los bienes inmuebles de empresas industriales, comerciales o de cualquier clase y al ingreso proveniente de la propiedad inmueble utilizada en la prestación de servicios personales independientes. (Puntos 3 y 4)

3.6.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 6 INGRESO PROVENIENTE DE BIENES INMUEBLES.

En virtud de que el Convenio establece que se debe considerar como "bienes inmuebles" lo que establezca la ley del Estado Contratante, para efectos de México se debe recurrir al Artículo 750 del Código Civil, el cual establece lo siguiente:

"Son bienes inmuebles:

- I. El Suelo y las construcciones adheridas a él.

- II. Las plantas y árboles, mientras estuvieren unidos a la tierra, y los frutos pendientes de los mismos árboles y plantas mientras no sean separados de ellos por cosechas o cortes regulares;
- III. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no puede separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a él adherido;
- IV. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble, en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo;
- V. Los palomares, colmenas o estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente;
- VI. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca directa y exclusivamente a la industria o explotación de la misma;
- VII. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse, y las semillas necesarias para el cultivo de la finca;
- VIII. Los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo o a los edificios por el dueño de éstos, salvo el convenio en contrario;
- IX. Los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquier especie que sirvan para conducir los líquidos o gases a una finca, o para extraerlos de ella;
- X. Los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería; así como las bestias de trabajo indispensables para el cultivo de la finca, mientras estén destinadas a este objeto;
- XI. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa;
- XII. Los derechos reales sobre inmuebles;
- XIII. El material rodante de los ferrocarriles, las líneas telefónicas y telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas."

Se considera que existen inmuebles por:

naturaleza --- aquellos que por su fijeza imposibilitan la translación de un lugar a otro (fracciones I a IV)

destino --- aquellos muebles pertenecientes al dueño de un inmueble, que por su naturaleza son accesorios del mismo, y necesarios para su uso y explotación, la ley los ha reputado inmuebles (fracciones V a XI y XIII).

el objeto al cual se aplican --- derechos reales constituidos sobre inmuebles (fracción XII).

Los derechos reales son las facultades que tiene una persona para ejercer un derecho exclusivo, directo e inmediato sobre un objeto material.

Los derechos reales pueden ser muebles o inmuebles según se considere el objeto sobre el que recae.

Debido a que las disposiciones del artículo 6 del Convenio Modelo de la OCDE se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o uso de los bienes inmuebles de empresas de cualquier clase, el horizonte de aplicación del artículo incluye operaciones:

--- de transformación o comercialización de los productos;

--- financieras derivadas de los títulos representativos de bienes inmuebles de garantías sobre los mismos.

--- de hospedaje

dichas operaciones pueden ser gravadas por México si los bienes inmuebles de los cuales se desprenden las rentas se encuentran en México.

3.7 ARTÍCULO 7 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (BENEFICIOS EMPRESARIALES)

3.7.1 TRADUCCION

"Artículo 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado a menos que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado pero sólo en la medida en que dichos beneficios sean atribuibles a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener como si fuera una empresa distinta y separada que realizara las mismas actividades o similares bajo las mismas condiciones o similares y tratara con total independencia con la empresa de la cual sea un establecimiento permanente.

3. Para la determinación de los beneficios de un establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para los fines del establecimiento permanente, incluyendo los gastos de dirección y los gastos generales de administración incurridos para los mismos fines, tanto en el Estado en el cual se localiza el establecimiento permanente o en otra parte.

4. Cuando sea habitual en un Estado Contratante determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente con base en la repartición del total de los beneficios de la empresa a sus diversas partes, nada de lo establecido en el párrafo 2 impedirá que dicho Estado Contratante determine de ésta manera habitual los beneficios gravables; sin embargo, el método de repartición adoptado será tal que el resultado obtenido sea acorde con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la sola razón de que este establecimiento permanente compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método a menos que existan motivos válidos y suficientes para actuar en otra forma.

7. Cuando los beneficios incluyan rentas que sean tratadas por separado en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no serán afectadas por las disposiciones del presente artículo."

3.7.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ FISCAL DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

---Éste artículo es complementario del artículo 5 (establecimiento permanente), ya que por sí sólo el artículo 5 no proporciona una solución completa al problema de la doble imposición de los beneficios industriales y comerciales, considerando los eventuales beneficios del establecimiento permanente de un residente de un Estado en el otro Estado que pueden gravarse. (Punto 1)

--- Se confirma el principio de que una empresa de un Estado Contratante no puede ser gravada por el otro Estado a menos que realice en el otro Estado actividades industriales o comerciales. (Punto 3)

--- Un Estado puede gravar los beneficios de un establecimiento permanente de una empresa del otro Estado Contratante, pero únicamente en la medida en que dichos beneficios provengan del establecimiento permanente, lo cual, en sentido contrario, significa que el Estado en donde se encuentra el establecimiento permanente no puede gravar ningún beneficio no obtenido por el establecimiento permanente (se deben gravar los beneficios no a la empresa). (Puntos 5 y 7)

--- Se menciona con especial énfasis que los beneficios a gravarse en el establecimiento permanente son los que se habrían obtenido si en lugar de tratar con la oficina central hubiera tratado con una empresa totalmente separada y bajo las condiciones y precios prevalentes en el mercado, aplicación del principio de empresa separada o prudente distancia "arm's length principle" que se detalla en los comentarios al artículo 9. (Punto 11)

--- Para calcular los beneficios del establecimiento permanente, se pueden considerar los gastos incurridos en la operación del establecimiento permanente ya sean realizados por el propio establecimiento permanente o por la oficina matriz (gastos de dirección o administración) independientemente del lugar en el cual se hayan efectuado los gastos. (Punto 16)

--- Se considera que no debe permitirse la deducción de intereses, regalías, pagos por derecho de patentes hechos por un establecimiento permanente a su oficina matriz; de la misma forma, éstos pagos hechos a un establecimiento permanente por su oficina matriz deben ser excluidos de las utilidades gravables del establecimiento permanente (párrafos 17 a 24).

--- También se faculta a un Estado Contratante de contemplar la posibilidad de gravar al establecimiento permanente en función de la distribución de los beneficios totales de la empresa y no sobre la base del principio de empresa separada. Se considera que un método para gravar con base en el reparto de beneficios totales, sólo debe utilizarse cuando se haya venido empleando en forma habitual en el Estado en que se ubica el establecimiento permanente y cuando tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes lo hayan considerado satisfactorio. (Punto 25)

--- A fin de otorgar seguridad jurídica a los establecimientos permanentes, se señala que el método para determinar los beneficios debe ser consistente y uniforme año con año. (Punto 31)

3.7.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 7 DEL CONVENIO MODELO (TRADUCCIÓN)

“México se reserva el derecho de gravar en el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente, los beneficios provenientes de la venta de bienes o mercancías llevada al cabo directamente por la oficina matriz situada en el otro Estado Contratante, en la medida en que éstos bienes o mercancías sean de la misma clase o similares que aquellos que se vendan a través del establecimiento permanente. El Gobierno de México aplicará esta regla sólo como salvaguarda al abuso y no como un principio de “fuerza de atracción”. En consecuencia, la regla no aplicará cuando la empresa pruebe que las ventas han sido realizadas por razones diferentes al de obtener beneficios del Convenio.”

3.7.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 7 BENEFICIOS EMPRESARIALES.

La autoridad puede atribuir beneficios a los establecimientos permanentes, para tal efecto deberá considerarlos como empresas independientes que operan bajo el principio de empresa separada (arm's length principle), y determinará beneficios con base en la información contable o financiera de dicho establecimiento permanente o en la información que pueda recabar a través de la autoridad competente del otro Estado Contratante (art. 26 Intercambio de Información).

A fin de evitar el abuso en la aplicación de este artículo, México mantiene una salvaguarda respecto de atribuir ingresos a un establecimiento permanente por las ventas de bienes o mercancías de la misma clase o similares realizados por la oficina matriz. El hecho de que estos beneficios se atribuyan al establecimiento permanente obedece a que la matriz está fuera de la jurisdicción de México.

A mi parecer, cuando un lugar de negocios realice tanto actividades preparatorias o auxiliares como actividades por las cuales se le atribuye el carácter de establecimiento permanente y se grave al establecimiento permanente exclusivamente por sus ingresos (no por los beneficios totales de la empresa), se deberá tomar en consideración la no deducción de los gastos que corresponden a las actividades preparatorias o auxiliares, ya que en principio estas son atribuibles a la oficina matriz.

México puede tomar la opción de gravar al establecimiento permanente en función de los beneficios totales de la empresa, puesto que el Convenio otorga esta facultad cuando se ha venido usando en forma habitual en el Estado Contratante. Al respecto el artículo 4 de la Ley del impuesto sobre la Renta establece que:

“Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, respectivamente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos del Título II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o de base fija en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente o base fija haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.”

3.8 ARTÍCULO 8 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (NAVEGACIÓN, TRANSPORTACIÓN EN AGUAS INTERIORES Y TRANSPORTACIÓN AEREA)

3.8.1 TRADUCCIÓN

"Artículo 8

NAVEGACIÓN, TRANSPORTACIÓN EN AGUAS INTERIORES Y TRANSPORTACIÓN AÉREA.

1. Los beneficios de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden ser gravados en el Estado Contratante en el cual esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
2. Los beneficios de la operación de embarcaciones dedicadas a la transportación en aguas interiores sólo pueden ser gravados en el Estado Contratante en el cual esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa de transportación en aguas interiores se encuentra a bordo de un buque o embarcación, se considerará que la sede de dirección de la empresa se encuentra en el Estado Contratante donde esté situado el puerto base del buque o de la embarcación, o, si no existe dicho puerto base, en el Estado Contratante del cual el operario del buque o embarcación sea residente.
4. Las disposiciones del párrafo 1 también se aplican a los beneficios de la participación en un consorcio, en un negocio común o en una agencia internacional de operación."

3.8.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE.

El objeto de éste artículo es asegurar que los beneficios provenientes de la operación de buques, embarcaciones y aeronaves operados en tráfico internacional (ver definición en el artículo 3 párrafo 1 inciso d), sean gravados exclusivamente en un Estado Contratante, aquel en donde se encuentre la dirección efectiva de administración. (Párrafo 1)

-- Los beneficios contemplados en éste artículo son los obtenidos por (Punto 8):

- transporte de pasajeros o mercancías.
- arrendamiento de buques o aeronaves completamente armados y equipados.
- actividades complementarias relacionadas a la explotación directa de buques o aeronaves, por ejemplo:
 - venta de boletos de pasaje por cuenta de otras empresas.
 - servicios de autobuses de la ciudad al aeropuerto.
 - publicidad y propaganda comercial.
 - transporte de mercancías de un almacén a un puerto o aeropuerto.
 - el transporte interior que corresponda por entregas al destinatario en el caso de transportación internacional.
 - el alquiler de contenedores utilizados en el transporte interior cuando se trate de transportación internacional.

3.8.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 8 DEL CONVENIO MODELO (TRADUCCIÓN)

"Australia, Canadá, México y Nueva Zelandia se reservan el derecho de gravar como beneficios provenientes del transporte interno los beneficios derivados del transporte de pasajeros o de mercancías embarcados en algún lugar de sus respectivos territorios y desembarcados en otro lugar del mismo país..."

"México se reserva el derecho de gravar los beneficios derivados de otorgar hospedaje."

3.8.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 8 NAVEGACION, TRANSPORTACIÓN EN AGUAS INTERIORES Y TRANSPORTACION AEREA.

La reserva de México se refiere tanto a las operaciones de tráfico interno como a las operaciones de tráfico internacional a fin de evitar el abuso en éste artículo, dado que una mercancía puede ser transportada a un punto del exterior y no ser desembarcada para, posteriormente, ser regresada a México

Debido a la reserva respecto a los beneficios del hospedaje, en principio, dichos beneficios tendrán que ser atribuidos al lugar de negocios en México en la proporción que corresponda respecto del total de ingresos por hospedaje. En la Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente no existe una disposición específica al respecto.

3.9 ARTÍCULO 9 DEL CONVENIO DE LA OCDE. (EMPRESAS ASOCIADAS)

3.9.1 TRADUCCIÓN

"Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS.

1. Cuando

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante, o

b) las mismas personas participen directamente o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno u otro caso las condiciones en sus relaciones comerciales o financieras sean determinadas o impuestas entre las dos empresas y dichas condiciones difieran de aquellas que podrían ser realizadas entre empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas, pero que por razón de estas condiciones no se hayan producido, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y ser gravados en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y ser gravado en consecuencia- los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido obtenidos por la empresa del primer Estado si las condiciones determinadas entre las dos empresas hubieran sido aquellas que se hubieran convenido entre empresas independientes, este otro Estado efectuará el ajuste correspondiente a la cantidad de impuesto percibido sobre estos beneficios. Para determinar dicho ajuste, se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán entre sí en caso necesario."

3.9.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

--- El párrafo 1 del artículo 9 establece el principio de empresa separada o distancia prudente (arm's length principle), "[When] conditions are made or imposed between ... two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly" ([Cuando] las condiciones comerciales o financieras sean determinadas o impuestas entre...las dos empresas [asociadas] y dichas condiciones difieran de aquellas que podrían ser realizadas entre empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas, pero que por razón de estas condiciones no se hayan producido, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y ser gravados en consecuencia.). Lo anterior significa que los beneficios de las empresas asociadas (matrices, subsidiarias y compañías bajo un control común) pueden ser rectificadas por los Estados Contratantes si sus transacciones se han realizado en condiciones que no correspondan a precios de mercado, esto es, cuando se hayan estipulado condiciones especiales que no reflejen los beneficios reales que puedan ser sujetos a imposición por un Estado Contratante.(Punto 1)

--- La rectificación de las transacciones entre empresas asociadas puede originar una doble imposición si la empresa de un Estado Contratante es gravada por beneficios que ya hayan sido gravados a su asociada en el otro Estado Contratante, en tal caso, el otro Estado Contratante deberá hacer el ajuste correspondiente para evitar la doble tributación.(Punto 1 y 5)

--- El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha estudiado la transferencia de precios en bienes, tecnología, marcas comerciales y servicios entre empresas asociadas y las metodologías para determinar los precios correctos cuando las operaciones se han realizado en forma diferente al principio de empresa separada o prudente distancia (arm's length principle). El reporte "Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations" (Lineamientos sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administradoras de

impuestos) presenta principios internacionalmente aceptados y provee lineamientos de aplicación del principio de empresa separada o prudente distancia (arm's length principle) acorde con éste artículo.(Punto 3)

— El artículo no especifica los métodos para realizar el ajuste y, en consecuencia, los Estados Contratantes tienen plena libertad para determinar de común acuerdo las reglas precisas de los precios de transferencia.(Punto 7)

— Si los Estados Contratantes no estuvieran de acuerdo en el importe y carácter del ajuste apropiado, se deberá recurrir al procedimiento de acuerdo amistoso contenido en el artículo 25.(Punto 11)

3.9.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 9 DEL CONVENIO MODELO

“Bélgica, Finlandia, México, Noruega, Portugal y Suiza se reservan el derecho de no insertar el párrafo 2 en sus Convenios.”

3.9.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 9 EMPRESAS ASOCIADAS.

Los métodos sugeridos por el Comité de asuntos fiscales de la OCDE son similares a los contenidos en el artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya incorporación a la Ley se realizó en 1997.

- Precio comparable no controlada (Comparable uncontrolled price)
- Precio de reventa (Resale price)
- Costo adicionado (Cost plus)
- Partición de utilidades (Profit split)
- Residual de partición de utilidades (no considerado por la OCDE)
- Márgenes transaccionales de utilidades de operación (Comparable profits)

El artículo 64-a de la Ley del Impuesto sobre la Renta ha recogido las sugerencias de la OCDE respecto a que en la determinación del valor de mercado de las operaciones de bienes o servicios entre partes relacionadas se deben tomar en cuenta:

- I Las características de las operaciones, incluyendo:
- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto principal, plazo, garantías, solvencia de deudor de tasa de interés;
 - b) En caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento Técnico;
 - c) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien; y
 - d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien tangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.
- II Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;
- III Los términos contractuales;
- IV Las circunstancias económicas; y
- V Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.”

La reserva de México al Convenio Modelo implica que México puede acordar en los convenios bilaterales el no efectuar el ajuste de reducción de impuesto a que hubiese lugar al aplicar el principio de empresa separada (arm's length principle).

3.10 ARTÍCULO 12 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (REGALIAS)

3.10.1 TRADUCCIÓN

“Artículo 12

REGALÍAS

1. Las regalías provenientes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante serán gravadas únicamente en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de las regalías.
2. El término "regalías" utilizado en éste artículo significa los pagos de cualquier naturaleza recibidos como retribución por el uso, o por el derecho de uso, de una obra literaria, artística o científica incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca comercial, diseño o modelo, plano, fórmula o proceso secreto, o por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.
3. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza actividades empresariales en el otro Estado Contratante del que proceden las regalías, a través de un establecimiento permanente situado en él, o presta en este otro Estado servicios personales independientes desde una base fija situada ahí, y el derecho o propiedad con respecto a los cuales las regalías son pagadas está efectivamente relacionado con dicho establecimiento permanente o base fija. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.
4. Cuando, por razón de una relación especial entre el pagador de las regalías y el beneficiario efectivo o entre alguno de ellos y alguna otra persona, el importe de las regalías, teniendo en cuenta el uso, derecho o información por los que se paga, exceda la cantidad que hubiera sido acordada por el pagador y el beneficiario efectivo de las regalías en ausencia de dicha relación, las disposiciones de este artículo aplicarán únicamente al último importe mencionado. En este caso, la parte excedente de los pagos permanecerá sujeta a imposición de acuerdo con las leyes de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio."

3.10.2 COMENTARIOS DEL COITE DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE.

- En principio las regalías sólo serán gravadas por el Estado de residencia del beneficiario de las mismas. Si existe un intermediario entre el deudor y el acreedor, el Estado de la fuente puede gravar las regalías. (Punto 3)
- El término "pagados" tiene un sentido amplio, ya que el concepto de pago significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor de la manera prevista en el contrato o de acuerdo a la costumbre. (Punto 4)
- No existe disposición referente a condicionar la exención de impuesto en el Estado de la fuente a que las regalías hayan sido gravadas en el Estado de residencia del beneficiario. (Punto 6)
- Las regalías se refieren, en general, a los pagos realizados por derechos de propiedad literaria, artística, industrial, comercial e informaciones de experiencias industriales, comerciales o científicas. No importa si los pagos son producto de un contrato o de la obligación por copia fraudulenta o uso abusivo de la obra o de la información. (Punto 8)
- Se contempla el concepto de "know-how" (conocimientos prácticos, "como hacer") en la cesión de las informaciones industriales, comerciales o científicas cuyo concepto dado por la "Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle" (ANBPPI), es "toda información técnica divulgada, patentada o no, que es necesaria para la reproducción industrial de un producto o un proceso, directamente y bajo las mismas condiciones; ya que es proveniente de la experiencia, el know-how representa lo que un fabricante no puede conocer del mero examen del producto y del mero conocimiento del avance de la técnica". (Punto 11)
- El concepto de regalías no incluye los servicios posventa, garantías, la mera asistencia técnica o las consultas de profesionistas. (Punto 11)
- Si las regalías están relacionadas con derechos que formen parte del activo de un establecimiento permanente situado en el mismo Estado, entonces a las regalías se les debe dar el tratamiento de beneficios empresariales (artículo 7) o de trabajos independientes (artículo 14). (Puntos 20 y 21)
- El párrafo cuatro señala que cuando no se cumpla el principio de empresa separada o prudente distancia (arm's length principle), al importe de las regalías que hubieran sido acordadas entre partes independientes se le aplicará el Convenio y el excedente de regalías se podrá gravar de acuerdo con la legislación de ambos Estados Contratantes. (Punto 22)

3.10.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 12 DEL CONVENIO MODELO (TRADUCCIÓN)

"Japón, México, Nueva Zelanda, Portugal, España y Turquía se reservan el derecho de gravar las regalías en el Estado de la fuente.

"Grecia y México se reservan el derecho de excluir del ámbito de éste Artículo las regalías que provienen de propiedad o derechos creados o asignados principalmente con el propósito de tomar ventaja de éste Artículo y no por razones comerciales de buena fe."

"Grecia, Italia y México se reservan el derecho de continuar incluyendo el ingreso proveniente del arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico y de contenedores de acuerdo a la definición de "regalías" del párrafo 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio de 1977."

"Bélgica, Canadá, México y Francia se reservan el derecho, a fin de suplir lo que consideran como una omisión en éste Artículo, de proponer una disposición que defina la fuente de regalías en forma análoga a las disposiciones del párrafo 5 del artículo 11, el cual trata el mismo problema en el caso de intereses."

3.10.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 12 REGALIAS.

Se debe dar primacía al concepto de "regalías" señalado en el Convenio y posteriormente considerar el concepto de la ley interna del Estado Contratante.

Para el caso de México se aplica el concepto de "regalías" detallado por el art. 15 B del Código Fiscal de la Federación.

"Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, si como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o el goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos por derecho a recibir para transmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares".

La reserva de México con relación a seguir incluyendo como regalías el ingreso proveniente del arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico de acuerdo a la definición de "regalías" de la versión 1977 del Convenio Modelo de la OCDE, resulta en una concordancia con el Código Fiscal de la Federación en este concepto. La definición del término "regalías" en la versión 1977 del Convenio Modelo de la OCDE se presenta a continuación (traducción del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda- España)

"El término "cánones" [regalías] empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas."

México se reservó el Derecho de considerar que las regalías provienen del Estado en el cual esta situado el establecimiento permanente o la base fija que realmente soporta la carga de dichas regalías (el mismo criterio se establece en el caso de intereses en el párrafo 5 del artículo 11 del Convenio Modelo).

México se reservó el Derecho de gravar en el Estado fuente a las regalías, lo cual parece conveniente puesto que nuestro país es un país pagador de regalías (se mantiene el privilegio de gravar en la fuente de riqueza).

El Convenio Modelo establece el concepto de "regalías pagadas" y la LISR (art. 144 párrafo 4) señala que "cuando en los términos de este Título este previsto que el impuesto se pague mediante retención y la contra prestación no se hubiere efectuado en la fecha de su exigibilidad, el retenedor está obligado a enterar una cantidad

equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad". Prevalece el criterio del Convenio, el impuesto será exigible sólo si las regalías no han sido pagadas.

Se destaca que tanto la definición de "regalías" del Convenio Modelo como de la LISR no incluyen la asistencia técnica.

De conformidad con el artículo 15-B último párrafo del Código Fiscal de la Federación "Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos".

A mi parecer, la diferencia fundamental es la "transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas". Si estas existen, se estará en presencia de regalías, en caso contrario, en presencia de asistencia técnica

Para efectos de Convenio, a la Asistencia Técnica se le debe dar el tratamiento de trabajos independientes (artículo 14).

3.11 ARTÍCULO 14 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE. (SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES)

3.11.1 TRADUCCIÓN

"Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Los ingresos que un residente de un Estado Contratante obtenga por servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden ser gravados en este Estado a menos que tenga una base fija de la que disponga regularmente en el otro Estado Contratante con el propósito de realizar sus actividades. Si posee dicha base fija, los ingresos pueden ser gravados en el otro Estado pero sólo en la parte de los ingresos que sea atribuible a dicha base fija.
2. El término "servicios profesionales" incluye especialmente actividades independientes científicas, literarias, artísticas, educacionales o de enseñanza así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores."

3.11.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE.

Las actividades independientes sólo pueden ser gravadas en el Estado de residencia de quien las ejerce, a menos que tenga una base fija permanente en el otro Estado, pero sólo en la parte de los beneficios atribuibles a dicha base fija. (Punto 3)

- Las actividades independientes se listan a título enunciativo (no limitativo) y se excluyen las actividades industriales y comerciales. (Punto 2)
- Se aplican los mismos principios que a los beneficios empresariales (artículo 7) y en particular lo referente a la distribución de beneficios y gastos. (Punto 3)

3.11.3 OBSERVACIONES DE MÉXICO A LOS COMENTARIOS AL ARTÍCULO 14 DEL CONVENIO MODELO.

"México considera que éste Artículo es aplicable a empresas que proporcionan servicios profesionales."

3.11.4 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 14 DEL CONVENIO MODELO

"Dinamarca, México y Noruega se reservan el derecho de gravar a personas que prestan servicios profesionales o que realicen otras actividades de carácter independiente si permanecen en sus respectivos territorios por un período o períodos que excedan de 183 días en conjunto en cualquier período de doce meses."

3.11.5 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 14 SERVICIOS PERSONALES

Los comentarios del artículo 7 (Beneficios empresariales) son aplicables en su totalidad a éste artículo.

3.12 ARTÍCULO 22 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (PATRIMONIO)

3.12.1 TRADUCCION

"CAPITULO IV

IMPOSICIÓN AL PATRIMONIO

Artículo 22

PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles tal como se definen en el Artículo 6, poseídos por un residente de un Estado Contratante y situados en el otro Estado Contratante, pueden ser gravados en este otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles que forme parte del activo de un establecimiento permanente que posea una empresa de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante o por bienes muebles pertenecientes a una base fija que esté a disposición de un residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante con el propósito de prestar servicios personales independientes, puede ser gravado en este otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves operados en tráfico internacional, por embarcaciones dedicadas a la transportación en aguas interiores y por propiedad mueble perteneciente a la operación de dichos buques, aeronaves y embarcaciones, sólo puede ser gravado en el Estado Contratante en el cual esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden ser gravados en este Estado."

3.12.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE (TRADUCCIÓN)

En virtud de la importancia que tiene este artículo con relación al tema del trabajo, se presenta la traducción textual de los comentarios que aparecen en el Convenio Modelo.

" 1.- Este artículo trata exclusivamente de los impuestos al patrimonio, con exclusión de impuestos sobre bienes raíces, sucesiones, donaciones y transmisiones. Los impuestos al patrimonio a los cuales les aplica este Artículo son los referidos en el Artículo 2."

" 2.- Los Impuestos al patrimonio generalmente constituyen una imposición complementaria al ingreso producido por el patrimonio. En consecuencia, el gravamen sobre un determinado elemento del patrimonio puede ser impuesto, en principio, sólo por el Estado que tiene el derecho de gravar el ingreso proveniente de este elemento del patrimonio. Sin embargo, no es posible referirse pura y simplemente a las reglas relativas a la imposición de cada clase de ingreso, ya que no todos los elementos de ingreso están sujetos a imposición en un sólo Estado."

" 3.- El Artículo, por lo tanto, enumera en primer término la propiedad que puede someterse a imposición en el Estado en el cual está situado. A esta categoría corresponde la propiedad inmueble señalada en el artículo 6 que pertenece a un residente de un Estado Contratante y que está situada en el otro Estado Contratante (párrafo 1) y propiedad inmueble que forma parte del activo de un establecimiento permanente

que posea una empresa de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante, o perteneciente a una base fija que tenga un residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes (párrafo 2).”

“ 4.- Los buques y las aeronaves operadas en tráfico internacional, los barcos destinados a la transportación en aguas interiores y la propiedad inmueble perteneciente a la operación de dichos buques, barcos y aeronaves deberá ser gravada exclusivamente en el Estado en el cual esté situada la administración efectiva de la empresa (párrafo 3). Esta regla corresponde a las disposiciones del Artículo 8 y del párrafo 3 del Artículo 13. Queda entendido que el párrafo 3 del Artículo 8 es aplicable si el lugar de administración efectiva de una empresa de navegación o de una empresa de transporte en aguas interiores se encuentra a bordo de un buque o embarcación. Los Estados Contratantes que prefieran conferir el derecho de imposición exclusiva al Estado de residencia o el uso de una combinación del criterio de residencia y del criterio de dirección efectiva son libres de substituir, en sus convenios bilaterales, el párrafo 3 por las disposiciones propuestas en los párrafos 2 y 3 de los Comentarios al Artículo 8. La propiedad inmueble perteneciente a la operación de buques, barcos y aeronaves puede ser gravada en el Estado en el cual esté situada de acuerdo con la regla establecida en el párrafo.”

“ 5.- En cuanto a los elementos del patrimonio distintos de los listados en los párrafos 1 al 3, el Artículo establece que éstos son gravables solamente en el Estado Contratante del cual sea residente la persona a la cual pertenecen (párrafo 4).”

“ 6.- Si, cuando las disposiciones del párrafo 4 se aplican a elementos de propiedad inmueble dados en usufructo, la doble imposición subsiste debido a la disparidad entre las leyes domésticas, los Estados interesados podrán recurrir al procedimiento de mutuo acuerdo o solucionar el caso por medio de negociaciones bilaterales.”

“ 7. - El Artículo no provee ninguna regla referente a la deducción de deudas. Las leyes de los países miembros de la OCDE son tan diferentes que no permiten una solución común a dicha deducción. El problema de la deducción de deudas que podría surgir cuando el contribuyente y el acreedor no son residentes del mismo Estado es tratado en el párrafo 4 del artículo 24.” (no discriminación)

3.12.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 22 IMPOSICION AL PATRIMONIO.

Es claro que este artículo divide al patrimonio en diferentes estratos y señala específicamente a los Estados Contratantes el derecho de imposición a cada estrato patrimonial a fin de evitar la doble imposición.

A mi parecer, el criterio señalado en el párrafo 2 de los comentarios al artículo 22 es el que debe prevalecer con respecto a los impuestos al patrimonio, es decir, un Estado podrá gravar un elemento patrimonial únicamente si este Estado tiene el derecho de gravar el ingreso que provenga de dicho elemento patrimonial.

De conformidad con lo anterior, para la aplicación del Impuesto al Activo en los convenios bilaterales firmados por México, será necesario precisar el derecho de imposición que corresponda a un país con relación a los tipos de ingreso contemplados en los convenios bilaterales.

Estimo que los convenios internacionales que incluyan al Impuesto al Activo, deben precisar el derecho de cada Estado Contratante respecto a los elementos patrimoniales que pueden estar sujetos a imposición; en caso de no hacer la precisión correspondiente, se corre el riesgo de volver nulo el objeto de los convenios (provocar doble imposición en el impuesto al patrimonio) por falta de precisión en los referidos derechos de los Estados para gravar los elementos del patrimonio, más aún si México estableció la reserva específica a la segunda frase del párrafo 3 del artículo 25 (Procedimiento de acuerdo amistoso), en la cual establece que no está obligado a eliminar la doble imposición en aquellos casos no considerados en el Convenio.

3.13 ARTÍCULOS 23 A Y 23 B DEL CONVENIO ODELO DE LA OCDE (METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN)

3.13.1 TRADUCCIÓN

"CAPITULO V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 23 A

MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos o posea patrimonio los cuales, de conformidad con las disposiciones de éste Convenio, pueden ser gravados en el otro Estado Contratante, el primer Estado, sin perjuicio de las disposiciones de los párrafos 2 y 3, exentará dichos ingresos o patrimonio del impuesto.
2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga elementos de ingreso los cuales, de conformidad con las disposiciones de los Artículos 10 y 11, pueden ser gravados en el otro Estado Contratante, el primer Estado permitirá una reducción del impuesto que grave el ingreso de este residente un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha reducción no excederá la parte del impuesto, calculado antes de que la reducción sea realizada, que es atribuible a dichos elementos de ingreso obtenidos en este otro Estado.
3. Cuando de acuerdo con cualquier disposición del Convenio el ingreso obtenido o el patrimonio poseído por un residente de un Estado Contratante esté exento de impuesto en este Estado, dicho Estado puede, sin embargo, tomar en cuenta el ingreso o el patrimonio exento para calcular el importe del impuesto sobre el ingreso o el patrimonio restante del mencionado residente.

Artículo 23 B

MÉTODO DEL ACREDITAMIENTO

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos o posea patrimonio los cuales, de conformidad con las disposiciones de éste Convenio, pueden ser gravados en el otro Estado Contratante, el primer Estado permitirá:
 - a) una reducción del impuesto sobre los ingresos de este residente en un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado;
 - b) una reducción del impuesto sobre el patrimonio de este residente en un importe igual al impuesto al patrimonio pagado en este otro Estado.Sin embargo, esta reducción en ningún caso excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto al patrimonio, calculados antes de que la reducción sea realizada, según sea el caso, al ingreso o al patrimonio que pueda ser gravado en este otro Estado.
2. Cuando de acuerdo con cualquier disposición del Convenio el ingreso obtenido o el patrimonio poseído por un residente de un Estado Contratante estén exentos de impuesto en este Estado, dicho Estado puede, sin embargo, tomar en cuenta el ingreso o el patrimonio exento para calcular el importe del impuesto sobre el ingreso o el patrimonio restante del mencionado residente."

3.13.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

3.13.2.1 GENERALES

--- Los artículos tratan de la doble tributación jurídica, cuando una persona es gravada en más de un Estado por el mismo ingreso o por el mismo patrimonio, esta situación debe distinguirse de la doble imposición económica, cuando dos personas diferentes son gravadas por el mismo ingreso o por el mismo patrimonio. (Punto 1)

--- Puede existir doble imposición jurídica internacional en tres casos. (Punto 3)

--- cuando dos Estados Contratantes gravan a una misma persona por su ingreso o su patrimonio mundial.

- cuando una persona residente en un Estado Contratante obtiene ingresos del otro Estado Contratante o posee elementos patrimoniales en el otro Estado Contratante y ambos Estados gravan dichos ingresos o elementos patrimoniales.
- cuando los dos estados contratantes gravan a una misma persona, no residente de ninguno de los dos Estados, por los ingresos provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado Contratante (ej. un no residente que tenga un establecimiento permanente en un Estado Contratante y que obtenga ingresos o posea patrimonio en el otro Estado Contratante).
- Los elementos de ingreso o de patrimonio que conforme al Convenio "sólo pueden ser gravados en el otro Estado", están inicialmente exentos de impuesto en el Estado de residencia.(Punto 6)
- Los estados Contratantes son libres de buscar los mecanismos que consideren pertinentes a fin de evitar la doble imposición.(Punto 32)

3.13.2.2 COMENTARIOS AL ARTÍCULO 23 A

- El artículo establece que el Estado de residencia deberá exentar de impuesto el ingreso y el patrimonio que pueda ser gravado, independientemente que el Estado de la fuente haya ejercido su derecho de imposición.(Punto 33 y 34)
- Los Estados contratantes pueden convenir que el Estado de residencia no efectúe una exención total.(Punto 35)
- El método de exención no se aplica a los ingresos que de acuerdo con el Convenio son gravables en el Estado de residencia, pero que pueden ser sujetos de un impuesto limitado en el otro Estado Contratante.(Punto 36)
- La exención se puede aplicar siguiendo dos métodos principales.(Punto 55)
- a) el ingreso o el patrimonio imponible en el estado de la fuente, no se toma en cuenta para efectos impositivos en el Estado de residencia.
- b) el ingreso o el patrimonio imponible en el estado de la fuente no se grava en el Estado de residencia, pero éste Estado tiene derecho de tomar en cuenta el ingreso o el patrimonio cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto del ingreso o del patrimonio.

3.13.2.3 COMENTARIOS AL ARTÍCULO 23 B

- Bajo éste método, el Estado de residencia permite que se deduzca del impuesto que le corresponde recibir por el ingreso o por el patrimonio de un residente, un importe igual al impuesto pagado en el Estado de la fuente. La deducción es restringida a la proporción de impuesto que corresponda en el Estado de residencia.(Punto 57)
- El método de acreditamiento sólo se aplica en el Estado de residencia a aquellos elementos de ingreso o de patrimonio que conforme al Convenio "pueden ser gravados " en el otro Estado.(Punto 59)
- El artículo 23 B establece las reglas principales del método de acreditamiento, pero no da reglas detalladas del cálculo del acreditamiento. (Punto 60)
- Los Estados contratantes pueden establecer en el Convenio bilateral las disposiciones aplicables al método de acreditamiento o hacer referencia a sus legislaciones internas cuando éstas no afecten el contexto del Convenio. (Punto 60)
- El importe del impuesto del Estado de la fuente por el que se permite el acreditamiento es el impuesto efectivamente pagado de acuerdo con el Convenio en el otro Estado Contratante.(Punto 61)

3.13.2.4 OBSERVACIONES CON RESPECTO AL IMPUESTO AL PATRIMONIO.

- Los impuestos no pueden acreditarse más que a un impuesto idéntico (renta con renta y patrimonio con patrimonio), por lo tanto sólo habrá acreditamiento de impuesto al patrimonio si los dos Estados Contratantes gravan el patrimonio. (Punto 70)

- Dos Estados Contratantes pueden acordar, que si un impuesto calificado como impuesto al patrimonio es de una naturaleza cercana al impuesto sobre la renta, que ambos impuestos se puedan acreditar reciprocamente. (Punto 71)
- Por otro lado, los Estados Contratantes pueden acordar el acreditamiento total de los impuestos, independientemente de su naturaleza. (Punto 71)

3.13.3 COMENTARIOS PERSONALES A LOS ARTICULOS 23 A Y 23 B DEL CONVENIO MODELO RESPECTO A METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION (METODO DE EXENCIÓN Y MÉTODO DE ACREDITAMIENTO)

A pesar de que el Convenio Modelo de la OCDE se reconocen únicamente los métodos de exención y de acreditamiento para evitar la doble imposición jurídica internacional (cuando una persona es gravada en más de un Estado por el mismo ingreso o por el mismo patrimonio), los Estados son libres de buscar, en sus negociaciones bilaterales, los mecanismos que consideren pertinentes.

Se hace especial énfasis que cuando se redacte en los convenios bilaterales que los elementos de ingreso o de patrimonio "sólo puedan ser gravados en el otro Estado", dichos elementos estarán, en el principio, exentos totalmente de impuestos en el Estado de Residencia, aunque también se puede convenir una exención parcial y, en tal caso, la exención parcial deberá convenirse explícitamente.

En particular el método de exención no se aplica a los ingresos que son gravables en el Estado de Residencia y que pueden ser gravados con un impuesto limitado en el otro Estado.

Salvo disposición en contrario, el acreditamiento está limitado a la proporción de impuesto que corresponda en el Estado de Residencia; el procedimiento de acreditamiento de impuesto sobre la renta pagado en el extranjero se encuentra detallado en el artículo 6 de la Ley del impuesto sobre la Renta. Por lo que hace al Impuesto al Activo, la Ley no contempla acreditamiento alguno de impuesto pagado en el extranjero. lo cual puede ser una limitante si en un determinado convenio se indica que el acreditamiento se realce de conformidad con la Ley. Al no haber disposición en Ley, no procede el acreditamiento.

El acreditamiento en el Estado de Residencia sólo se permite para aquellos elementos de ingresos de patrimonio que puedan ser gravados en el otro Estado.

El párrafo 61 de los comentarios a los artículos 23 A y 23 B del Convenio Modelo, establece que el impuesto por el cual se permite el acreditamiento es el "impuesto efectivamente pagado", a mi entender, lo anterior significa que haya sido "enterado a las autoridades ya sea por el propio contribuyente o por la persona que tenga la obligación de efectuar la retención. Considero que es pertinente que las autoridades del Estado de Residencia condicionen el acreditamiento del impuesto a la obtención de una constancia de entero de impuesto en el otro Estado Contratante.

Un punto relevante de los comentarios referentes a los métodos para evitar la doble tributación es que sólo se acepta acreditar impuestos idénticos (renta con renta y patrimonio con patrimonio), pero los Estados Contratantes pueden acordar el acreditamiento de impuestos (renta y patrimonio) independientemente de su naturaleza.

3.14 ARTÍCULO 24 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (NO DISCRIMINACIÓN)

3.14.1 TRADUCCIÓN

"CAPITULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto o requerimiento relativo al mismo, que sea diferente o más gravoso que el impuesto y los requerimientos relativos al mismo que tengan que cumplir los nacionales de este otro Estado en las mismas

circunstancias, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del Artículo 1, esta disposición también aplicará a las personas que no sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

2. Los apátridas que sean residentes de un Estado Contratante no estarán sujetos en ninguno de los Estados Contratantes a algún impuesto o requerimiento relativo al mismo, que sea diferente o más gravoso que el impuesto y los requerimientos relativos al mismo que tengan que cumplir los nacionales de este otro Estado en las mismas circunstancias.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante no serán gravados en forma menos favorable en este otro Estado que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no será interpretada como obligación de un Estado Contratante de otorgar a residentes del otro Estado Contratante deducciones personales, desgravaciones o reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración del estado civil o de responsabilidades familiares.

4. Excepto cuando apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9, párrafo 6 del Artículo 11 o párrafo 4 del Artículo 12, los intereses, regalías y otros gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles, para determinar las utilidades gravables de dicha empresa, en las mismas condiciones como si hubieran sido pagadas a un residente del primer Estado. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles, para determinar el patrimonio gravable de dicha empresa, en las mismas condiciones como si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado.

5. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado Contratante, no será sujeto en el primer Estado a ningún impuesto o requerimiento relativo al mismo que sea diferente o más gravoso que el impuesto y los requerimientos relativos al mismo que tengan que cumplir las empresas similares del primer Estado.

6. No obstante las disposiciones del Artículo 2, las disposiciones de éste Artículo aplican a los impuestos de cualquier clase y denominación."

3.14.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE.

- El Convenio establece que en materia fiscal, están prohibidas las discriminaciones por razones de nacionalidad. Los nacionales de un Estado Contratante, los apátridas residentes de un Estado Contratante o los establecimientos permanentes que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante, no pueden recibir en el otro Estado Contratante un trato menos favorable que el aplicado a los nacionales de éste Estado. (Punto 1 y 2)
- La expresión "en las mismas circunstancias" debe entenderse de contribuyentes que se encuentren en condiciones de derecho y de hecho similares respecto a la aplicación de la legislación fiscal. (Punto 3)
- El concepto de "no discriminación" no obliga a un Estado que otorgar ventajas fiscales a sus propios organismos en función de su naturaleza o a instituciones no lucrativas que realicen actividades de utilidad pública, a extender los mismos privilegios a organismos o instituciones no lucrativas del otro Estado. (Puntos 4 a 8)
- Las disposiciones de éste artículo están redactados deliberadamente en forma negativa, con el objeto de remarcar que los nacionales de un Estado, los apátridas residentes de un Estado Contratante o los establecimientos permanentes que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante, no podrán ser sometidos en el otro Estado a impuestos u obligaciones que no se exijan o que sean más gravosos que a los que están sometidos los nacionales de éste Estado. (Punto 9)
- Se aclara que el concepto de "no discriminación" no limita al Estado en que se encuentre un establecimiento permanente de un residente del otro Estado el poder determinar, por orden práctico, un sistema de imposición diferente, pero no menos favorable, que el establecido a sus nacionales. (Punto 20)
- El principio de igualdad de trato a los establecimientos permanentes en relación con la base de impuesto, establece que se debe permitir lo siguiente: (Punto 24)
 - las deducciones que correspondan al establecimiento permanente, así como una parte de los gastos generales de la oficina matriz.
 - las mismas deducciones de depreciación, amortización y provisiones.
 - la amortización de pérdidas.
 - el aprovechar estímulos fiscales.

- En particular, la deducción de intereses, regalías y otros gastos pagados a residentes del otro Estado Contratante deben ser aceptados, con reserva de que las operaciones respeten el principio de empresa separada o prudente distancia (arm's length principle). (Punto 55)
- Con relación al impuesto al patrimonio, las deudas contratadas con un residente del otro Estado Contratante se podrán deducir para determinar la base de impuesto, como si hubieran sido contraídas con un residente del mismo Estado. (punto 55)

3.14.3 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 24 NO DISCRIMINACION.

Este artículo establece el principio de prohibición de la discriminación en materia fiscal por razón de nacionalidad.

El artículo protege de imposición diferente o más gravosa en perjuicio de los nacionales del otro Estado Contratante, de sus establecimientos permanentes o bases fijas y a los apátridas residentes en alguno de los Estados Contratantes que se encuentren en las mismas condiciones de derecho y de hecho. A mi entender, el concepto de no discriminación debe entenderse en sentido amplio, no se restringe a que un Estado no pueda imponer gravámenes diferentes o más gravosos a los nacionales del otro Estado Contratante; si no que también incluye a la discriminación que puede provocarse a sus mismos nacionales por el hecho de establecer relaciones con un residente del otro Estado Contratante como proveedor de bienes y servicios o capitales a un residente del otro Estado Contratante, tal como lo señala el párrafo 4 de este artículo 24 (No discriminación).

El primer párrafo está escrito en forma negativa a fin de establecer una limitante a los Estados respecto a respetar la igualdad de los contribuyentes de uno u otro Estado Contratante, pero además los comentarios señalan textualmente que "... Este párrafo tiene la misma fuerza obligatoria como si ordenara a los Estados Contratantes a conceder el mismo trato a sus respectivos nacionales..." (... This paragraph has the same mandatory force as if it enjoined the Contracting States to accord the same treatment to their respective nationals...). Lo cual significa que no se debe establecer una imposición diferente o más gravosa en perjuicio de los nacionales del propio Estado Contratante que se encuentren en las mismas condiciones de derecho y de hecho.

En el artículo existe una salvaguarda específica respecto a que la no discriminación sólo aplica a aquellas operaciones que respeten el principio de empresa separada (arm's length principle).

El señalamiento referente a que un Estado Contratante en el que se encuentre un establecimiento permanente de un residente del otro Estado, pueda determinar por orden práctico un sistema diferente, pero no menos favorable, que el establecido a sus nacionales, a mi parecer, faculta al residente del otro Estado Contratante a poder optar por el régimen señalado para los nacionales o por el aplicable a los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero; en todo caso, de conformidad con el artículo 25 (Procedimiento amistoso) el residente en el otro Estado Contratante tiene la facultad de solicitar a la autoridad competente la revisión de su situación particular.

Considero que para efectos del impuesto al patrimonio, el establecimiento permanente tiene derecho de deducir de la base gravable el importe proporcional de las deudas que tenga la casa matriz con residentes de ambos Estados Contratantes.

El comentario número 55 respecto al párrafo 4 del artículo 24 (No discriminación) textualmente señala "Párrafo 4 [punto] 55. Este párrafo está diseñado para terminar con una forma particular de discriminación resultante del hecho de que en ciertos países la deducción de intereses, regalías y otras erogaciones son permitidas sin restricción cuando el beneficiario es un residente, y es restringido o incluso prohibido cuando el beneficiario es un no residente. La misma situación también puede ser encontrada en el ámbito de la imposición al patrimonio, en cuanto a las deudas contratadas con un no residente. Sin embargo, los Estados Contratantes pueden modificar esta disposición en los convenios bilaterales para evitar su uso con propósito de evasión fiscal." ("Paragraph 4 55. This paragraph is designed to end a particular form of discrimination resulting from the fact that in certain countries the deduction of interest, royalties and other disbursements allowed without restriction when the recipient is resident, is restricted or even prohibited when he is a non-resident. The same situation may also be found in the sphere of capital taxation, as regards debts contracted to a non-resident. It is however open to Contracting States to modify this provision in bilateral conventions to avoid its use for tax avoidance purposes."). Lo anterior deriva en dos situaciones concretas, una explícita y otra implícita.

1.- La situación explícita es que, dado que el objeto de los convenios para evitar la doble tributación es fomentar el intercambio de mercancías, servicios, personas y capitales a través de eliminar la doble imposición internacional de las rentas y del patrimonio:

- los intereses, regalías y otras erogaciones pagadas por un a empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante deben ser deducibles para determinar las utilidades gravables de dicha empresa como si hubieran sido pagadas a un residente del mismo Estado.
- las deudas de una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para determinar el patrimonio gravable de dicha empresa como si hubieran sido contraídas con un residente del mismo Estado.

Ambas situaciones condicionadas a que se respete el principio de empresa separada (arm's length principle) señalado en el artículo 9 (Empresas Asociadas).

2.- La situación implícita es que:

- a) La redacción de que "Este párrafo está diseñado para terminar con una forma particular de discriminación", señala que existe o que puede existir un universo de formas de discriminación y que este párrafo del artículo 24 (No discriminación) se refiere exclusivamente a eliminar la discriminación señalada en el punto anterior, y dicha "forma particular de discriminación" está comprendida en el universo de formas discriminatorias señalada en el primer párrafo del artículo 24 (No discriminación) y, a mi parecer, si en un Convenio bilateral en particular, aparece el párrafo que menciona la prohibición genérica de la discriminación (párrafo 1 del artículo 24), entonces es irrelevante que se incluya el párrafo 4 del artículo 24 (No discriminación) en relación a aceptar la deducción de los pagos por intereses, regalías y otros en el Impuesto sobre la Renta y la disminución de las deudas en el Impuesto al patrimonio, ya que de cualquier forma dicho párrafo 4 está incluido en el ámbito general de la no discriminación.
- b) el comentario es categórico al indicar que "... Sin embargo, los Estados Contratantes pueden modificar esta disposición en los convenios bilaterales para evitar su uso con propósito de evasión fiscal.", lo cual, a mi parecer, refuerza la opinión de que si no se establece en los convenios bilaterales una disposición específica que limite las deducciones en comento, entonces no habrá limitación alguna al respecto.

Finalmente, el párrafo 6 del artículo 24 (No discriminación) señala que no obstante las disposiciones del artículo 2 (Impuestos Comprendidos), el principio de la No discriminación incluye a los impuestos de cualquier clase y denominación. Lo cual implica que si en un convenio bilateral firmado por México no considera el Impuesto al Activo, esto no será óbice para que a dicho impuesto se le aplique el principio de la No discriminación.

3.15 ARTÍCULO 25 DEL CONVENIO MOELO DE LA OCDE (PROCEDIMIENTO DE ACUERDO AMISTOSO)

3.15.1 TRADUCCIÓN

"Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las acciones de uno o de ambos Estados Contratantes resulten o puedan resultar para ella en una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones de este Convenio podrá, independientemente de los recursos estipulados por las leyes internas de estos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del cual sea residente, o del Estado Contratante del cual sea nacional si a su caso se le aplica el párrafo 1 del Artículo 24. El caso debe ser presentado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la acción que implique una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la objeción parece ser justificada y si ella misma no puede proporcionar una solución satisfactoria, se esforzará en resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no esté de acuerdo con el

Convenio. Todo acuerdo alcanzado será implementado no obstante cualquier periodo límite señalado en la legislación interna de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se esforzarán en resolver mediante un acuerdo amistoso toda dificultad o disipar toda duda que provenga de la interpretación o aplicación del Convenio. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente respecto a la eliminación de la doble imposición en aquellos casos no considerados en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán directamente, incluso a través de una comisión conjunta de ellas mismas o de sus representantes, a fin de lograr un acuerdo referente a los párrafos precedentes.”

3.15.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

- Los párrafos 1 y 2 consideran, en casos particulares, la eliminación de la imposición que no sea acorde con el Convenio. (Punto 2)
- El concepto de procedimiento amistoso tiende a solucionar los problemas de interpretación y de operación del Convenio, mediante un acuerdo amigable entre las autoridades de los Estados Contratantes. (Punto 3)
- Se considera que el procedimiento de acuerdo amistoso es extraordinario respecto al derecho interno, esto es, sólo se aplica si la imposición se realiza contraviniendo el Convenio. (Punto 7)
- El particular puede iniciar el procedimiento amistoso ante la autoridad competente del Estado del que es nacional, con el simple hecho de que considere que “las acciones de uno o de ambos Estados Contratantes” puedan resultar en un riesgo probable de imposición. (Punto 12)
- El plazo de tres años establecido trata de proteger a las autoridades competentes contra las reclamaciones tardías. (Punto 17 y 18)
- Una autoridad competente tiene la obligación de promover el procedimiento amistoso, si una imposición impugnada deriva de una medida adoptada por el otro Estado. (Punto 22)
- Las autoridades competentes pueden comunicarse directamente sin necesidad de acudir a la vía diplomática. (Punto 39)
- Si bien el artículo busca eliminar formalidades en la comunicación entre autoridades competentes, se establece que el contribuyente tiene los siguientes derechos:
 - de formular observaciones por escrito o verbalmente, en persona o por medio de un representante.
 - de ser asistido por un asesor.

3.15.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 25 DEL CONVENIO MODELO

“Canadá, Bélgica, Grecia, Irlanda, Italia, México, Portugal, España, Suiza y el Reino Unido reservan sus posiciones en la segunda frase del párrafo 2. Estos países consideran que la implementación de desgravaciones o devoluciones derivadas de un acuerdo amistoso debe estar relacionada con los plazos límites previstos en sus legislaciones internas.”

“México reserva su posición sobre la segunda frase del párrafo 3 dado que de acuerdo con su legislación no tiene autoridad para eliminar la doble imposición en aquellos casos no considerados en el Convenio.”

3.15.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 25 PROCEDIMIENTO DE ACUERDO AMISTOSO

El presente artículo establece el procedimiento que debe seguir el particular en caso de que estime que la imposición no sea acorde con las disposiciones del Convenio; la autoridad competente se esforzará por resolver los casos ya sea por sí misma o a través de un acuerdo amistoso con su contraparte del otro Estado Contratante. En particular este artículo da un refuerzo sustancial al artículo 24 (No discriminación) por considerarse que los no nacionales o los no residentes de un Estado Contratante son más vulnerables a medidas discriminatorias en el ámbito fiscal.

La reserva de México respecto al límite del periodo para implementar las desgravaciones o devoluciones que se originen con motivo de un procedimiento amistoso, fuerza a que se cumpla el plazo de prescripción de cinco años a partir de la fecha de exigibilidad del pago de impuesto, plazo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 146 de dicho ordenamiento.

La reserva que efectuó México con relación a no realizar gestión alguna respecto de evitar la doble imposición en aquellos casos no previstos en el convenio obedece a que la fracción X del artículo 89 Constitucional otorga la facultad exclusiva de celebrar tratados internacionales al Ejecutivo Federal (no a la autoridad competente en términos del Convenio).

3.16 ARTÍCULO 26 DEL CONVENIO MODELO DE LA OCDE (INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN)

3.16.1 TRADUCCIÓN

“Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar las disposiciones de éste Convenio o de las leyes internas de los Estados Contratantes concernientes a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición contenida en dichas leyes no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está restringido por el Artículo 1. Toda información recibida por un Estado Contratante deberá ser mantenida en secreto en la misma forma como la información obtenida de conformidad con las leyes internas de este Estado y sólo deberá ser revelada a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) encargados de la determinación, cobro, ejecución o presentación de querrelas o de apelaciones con relación a los impuestos comprendidos en el Convenio. Estas personas o autoridades sólo utilizarán la información en dichos propósitos. Podrán revelar la información en audiencias públicas o en sentencias judiciales.

2. A las disposiciones del párrafo 1 en ningún caso se les dará el sentido de imponer a un Estado Contratante la obligación de:

- a) establecer procedimientos administrativos que no sean acordes con las leyes y la práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante.
- b) proporcionar información que no pueda obtener de conformidad con la ley o con la práctica administrativa normal de éste o del otro Estado Contratante.
- c) proporcionar información que revele algún secreto fabril, de negocios, industrial, comercial, profesional o de proceso productivo o revelar información que pueda ser contraria a la prudencia pública (orden público).”

3.16.2 COMENTARIOS DEL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE

- Es importante que en los convenios para evitar la doble imposición se establezcan disposiciones referentes a la cooperación entre las autoridades fiscales de los Estados Contratantes. (Punto 1)
- El intercambio de información no está restringido por el artículo 1, por lo tanto, puede incluir informaciones sobre no residentes. (Punto 2)
- La regla básica es que el intercambio de información comprende las informaciones necesarias para aplicar correctamente las disposiciones del Convenio. (Punto 1)
- No es materia del artículo la asistencia administrativa para el cobro de impuestos, ésta es tratada por la OCDE en “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters” (Convenio de asistencia administrativa mutua en asuntos impositivos), que entró en vigor el primero de abril de 1995. (Punto 3)
- El intercambio de información procede en tres casos: (Punto 9)
 - petición para un caso concreto.
 - automáticamente (como práctica normal)
 - espontáneamente (cuando un Estado supone que la información es de interés para el otro Estado).

- Las informaciones sólo deberán comunicarse en la medida en que un impuesto esté cubierto por el Convenio. (Punto 5)
- El mantenimiento del secreto en el Estado Contratante al que se han comunicado las informaciones deriva de la legislación interna. Asimismo, las sanciones aplicables en caso de violación del secreto serán las previstas en la legislación fiscal, penal y administrativa del Estado en cuestión.

3.16.3 RESERVAS DE MÉXICO AL ARTÍCULO 26 DEL CONVENIO MODELO. TRADUCCIÓN

“México y los Estados Unidos se reservan el derecho de extender la aplicación de éste artículo a todos los impuestos establecidos por un Estado Contratante, y no sólo a los impuestos comprendidos en el Convenio de acuerdo con el artículo 2.”

3.16.4 COMENTARIOS PERSONALES AL ARTÍCULO 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Este artículo tiene gran importancia en cuanto a facilitar a los particulares y a las autoridades competentes, la aplicación del Convenio y es esencial para evitar la elusión y la evasión fiscal internacional ya que contiene las reglas básicas para el intercambio expedito de información entre autoridades competentes a fin de determinar base adecuadas para la interpretación de las leyes domésticas con relación a los impuestos comprendidos en los convenios y para la aplicación de las disposiciones particulares del convenio; todo lo anterior con estricto apego a la legislación interna de cada país contratante, esto es, un Estado Contratante puede recabar información para el otro Estado Contratante como si fuera para su propio uso y debe de actuar con mesura respecto a la información confidencial propiedad del contribuyente (procesos industriales y secretos comerciales, industriales y profesionales) o que puedan alterar el orden público aunque no se hable directamente de los contribuyentes, dado que éstos tienen el derecho de conocer la información proporcionada por una autoridad competente a la otra en los asuntos en los cuales se les involucre. Los particulares pueden hacer uso de dicha información en juicios.

México se reservó el derecho de extender la aplicación de este artículo a todos los impuestos de un Estado Contratante y no sólo a los impuestos cubiertos por el Convenio de conformidad con el artículo 2. La principal idea es conjuntar en un solo convenio las medidas tendientes a evitar la doble tributación y la evasión fiscal internacional mediante el intercambio de información; lo cual es adecuado porque el marco legislativo se reduce en número y puede incrementar su eficiencia. Se debe tener presente que no obstante la denominación de los convenios signados por México (que normalmente hacen referencia al Impuesto sobre la Renta) su objeto no se limita a evitar la doble imposición internacional, si no que, a través de ellos pueden convenir otras situaciones particulares independientemente de los impuestos señalados en el ámbito de aplicación del convenio.

CAPÍTULO 4 LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO. ESQUEMA GENERAL DE LA LEY

En virtud de que el objetivo final del presente trabajo es identificar las relaciones comprendidas entre el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la doble tributación internacional y la Ley del Impuesto al Activo (IMPAC), así como los mencionados beneficios que en materia del Impuesto al Activo (IMPAC) otorgan los diversos tratados internacionales que México ha firmado para evitar la doble tributación internacional, es necesario describir en forma general al mencionado Impuesto al Activo.

La Ley del Impuesto al Activo (LIMPAC originalmente Ley del impuesto al Activo de las Empresas) fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988 y entró en vigor el día 1º de enero de 1989. La exposición de motivos de la iniciativa presidencial considera a éste impuesto como un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta y que grava el valor anual del activo neto afecto a las actividades empresariales.

Cabe destacar que el Impuesto al Activo ha sido motivo de descontento de la comunidad empresarial, dado que se ha considerado como un impuesto que:

- frena el desarrollo de las actividades económicas
- grava a los activos ociosos o subutilizados
- establece cargas económicas a las empresas que generan pérdidas para efecto del Impuesto sobre la Renta

y que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha encontrado que la exención de éste impuesto al sistema financiero era inconstitucional por inequitativo (a partir de mayo de 1996 el sistema financiero es sujeto de éste impuesto).

Este capítulo tiene como finalidad la descripción de la Ley del Impuesto al Activo, para lo cual se presenta a continuación su articulado.

4.1 OBJETO Y SUJETO DEL IMPUESTO (ARTICULO 1).

4.1.1 OBJETO

La Ley del Impuesto al Activo tiene los siguientes objetos:

- Los activos concurrentes a la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva.
- Ser un medio de control del Impuesto sobre la Renta; y
- Estimular la eficiencia de los sujetos pasivos en el desarrollo de sus actividades económicas.

Lo anterior de conformidad con la jurisprudencia P/J. 11/96 la cual se transcribe enseguida:

ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO O DE CONTROL) Y A LOS EXTRA FISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.-

Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1º, 6º, 9º y 10º, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible que, si bien de la literalidad de su artículo 1º, el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, a sí como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

P./J.11/96

Amparo en revisión 1558/90.- Complementos Alimenticios, S. A.: - 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90.- Martex, S.A. - 22 de febrero de 1996. - Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92.- Arrendadora Hotelera del Sureste, S. A. de C. V.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90.- Azhon, S. A. de C. v. - 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91.- Compañía Harinera de la laguna, S. A. de C. V:.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

El Tribunal pleno en su sesión celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó con el número 11/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede.- México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

4.1.2 SUJETOS DEL IMPUESTO

Los sujetos pasivos del IMPAC son (art. I LIMPAC):

- . Personas morales residentes en México.
- . Personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales.
- . Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que utilicen en la actividad de otro contribuyente del IMPAC, únicamente por su activo fijo y terrenos afectos a este supuesto.
- . Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- . Residentes en el extranjero con inventario en territorio nacional.
- . Empresas del sistema financiero por su activo no afecto a su intermediación financiera

Para éstos efectos se debe de entender:

RESIDENTE EN MÉXICO.- de acuerdo con el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

- a) las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, a menos que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días y que acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) las personas físicas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios o trabajadores del Estado, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor de 183 días en el año de calendario.
- c) Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.
- d) Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana residen en el territorio nacional.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.- Por disposición expresa del artículo 14 de la Ley del Impuesto al Activo, se debe considerar la definición que para tales efectos establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta "considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales ... entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

No obstante ... cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aún cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3°.

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente

independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.- Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II.- Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.
- III.- Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV.- Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V.- Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI.- Efectúe operaciones para el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usados partes no relacionadas en operaciones comparables.

Para los efectos de este artículo, en los contratos de asociación en participación y de fideicomiso con actividad empresarial se considera que los asociados y los fideicomisarios, residentes en el extranjero, respectivamente, actúan a través de personas distintas de agentes independientes que ejercen poderes para celebrar contratos a nombre de los fideicomisarios o asociados residentes en el extranjero.

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considera que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses."

Las exclusiones de establecimiento permanente se detallan en el tercer artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

"No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.
- V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país."

ACTIVIDADES EMPRESARIALES. Se entienden por actividades empresariales las enlistadas a continuación (art. 16 del Código Fiscal de la Federación):

- a) comerciales (aquellas que de conformidad con las leyes federales tengan ese carácter)
- b) industriales (extracción, conservación o transformación de materias primas, acabados de productos y la elaboración de satisfactores).
- c) agrícolas (siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos sin que hayan sido transformados).
- d) ganaderas (cría y engorda de ganado, aves de corral y animales y la primera enajenación de sus productos sin que hayan sido transformados).
- e) pesqueras (cría, cultivo, captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, así como la primera enajenación de sus productos sin que hayan sido transformados).
- f) silvícolas (cultivo, cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de bosques o montes, así como la primera enajenación de sus productos sin que hayan sido transformados).

4.2 TASA Y BASE DEL IMPUESTO (ARTICULOS 2 Y 2 BIS)

La tasa del IMPAC es del 1.8% sobre la base que es el valor del Activo en el ejercicio.

El valor del activo en el ejercicio se calcula sumando los promedios de:

- a) activos financieros (no contratados con el sistema financiero y contratados con el sistema financiero) y acciones

- b) activos fijos, gastos y cargos diferidos
- c) terrenos
- d) inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados

Por disposición expresa del artículo 14 de la Ley del IMPAC, los conceptos de acciones, de activo fijo, gastos y cargos diferidos y de sistema financiero, se deben tomar de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículos 5, 42 y 7-B respectivamente):

ACCIONES Art. 5, segundo párrafo LISR "En los casos en que se haga referencia a acciones se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; ..."

ACTIVO FIJO Art. 42 segundo párrafo LISR "Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo..."

GASTOS DIFERIDOS Art. 42 tercer párrafo LISR "Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad ..."

CARGOS DIFERIDOS Art. 42 cuarto párrafo LISR Cargos diferidos son aquellos gastos diferidos (según el Art. 42 tercer párrafo LISR) pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad.

SISTEMA FINANCIERO Art. 7-b fracción tercera LISR "... el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondo para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero."

Los promedios de los conceptos anteriores se determinan de la forma siguiente:

. Suma de promedios mensuales de activos financieros entre número de meses del ejercicio.

Promedio mensual de activos no contratados con el sistema financiero. = (Saldo inicial del mes más Saldo Final del mes) / 2

Promedio mensual de activos contratados con el sistema financiero = Suma de saldos diarios / Número de días del mes

- Suma del costo comprobado de adquisición de acciones actualizado

- Suma del promedio actualizado de los saldos pendientes de deducir en el Impuesto sobre la Renta (al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión de los bienes adquiridos durante el ejercicio) de los activos fijos, gastos y cargos diferidos. A la actualización del saldo pendiente de deducir al inicio del periodo o el monto original de la inversión de los bienes adquiridos durante el ejercicio se le debe restar la mitad de la deducción anual de las inversiones (determinada de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta).

PROMEDIO ACTUALIZADO DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS = ((SA - 50% X DAA) / 12) X NMU

SA = SALDO ACTUALIZADO EN TERMINOS DEL ARTICULO 3 IMPAC

DAA = DEPRECIACION ANUAL ACTUALIZADA DE ACUERDO CON LA LISR

NMU = NUMERO DE MESES DE UTILIZACION EN EL EJERCICIO

- Activos con deducción inmediata (artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta): saldo por deducir como si no hubiera optado por la deducción inmediata

- Suma de valor actualizado de terrenos entre 12 por número de meses en que se haya mantenido la propiedad del terreno en el ejercicio.

- Promedio de inventarios: (saldo inicial del ejercicio más saldo final del ejercicio) / 2.

IMPAC de residentes en el extranjero. Los residentes en el extranjero que mantengan en territorio nacional activos fijos o inventarios por un periodo menor de un año, deben determinar el IMPAC de una manera especial (atendiendo a los días de estancia de los bienes en el país).

VALOR PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Se tomará el valor declarado en el pedimento de entrada al país y se le disminuirá el cincuenta por ciento de la depreciación que corresponda al número de días que el bien permanezca en el país. La depreciación se calculará de conformidad con la LISR.

**VALOR PROMEDIO DE ACTIVOS FIJOS = VDPE - (0.50 X DEP X ND)
DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

VDPE = Valor declarado en el pedimento de entrada al país

DEP = Depreciación correspondiente al periodo de permanencia en el país (según la LISR)

ND = Número de días de permanencia en el país

VALOR PROMEDIO DE INVENTARIOS DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Se sumarán el valor declarado en el pedimento de entrada al país y el valor declarado en el pedimento de salida del país, y se dividirá la suma entre dos. Este cociente se dividirá entre 365 y el resultado de esta operación se multiplicará por el número de días que los inventarios hayan permanecido en el país.

**VALOR PROMEDIO DE INVENTARIOS = ((VDPE + VDPS) / 2) X 365 X ND
DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

VDPE = Valor declarado en el pedimento de entrada al país

VDPS = Valor declarado en el pedimento de salida del país

ND = Número de días de permanencia en el país

4.3 DETERMINACION DEL MONTO ORIGINAL DE LOS INMUEBLES PROPIEDAD DE PERSONAS FISICAS QUE OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL DE LOS MISMOS A CONTRIBUYENTES SUJETOS DEL IMPAC. (ARTICULO 2 BIS).

Las personas físicas determinarán el monto original de los inmuebles que otorguen en uso o goce temporal a contribuyentes sujetos del IMPAC, atendiendo a lo siguiente:

Cuando se pueda determinar el monto original de la inversión, el monto original del terreno y el monto original de las construcciones deberá separarse de acuerdo a los valores declarados en la escritura notarial de la adquisición; si en la escritura no consta la separación de valores, entonces se tomarán las proporciones que aparezcan en el avalúo realizado a la fecha de adquisición o en los valores catastrales. Si no se identifica ninguna de las proporciones anteriores, se considerará que el 80 % corresponde a las construcciones y el 20 % al terreno.

Si no se puede determinar el monto original de la inversión del inmueble se procederá en la forma siguiente:

- a) Para construcciones, mejoras o ampliaciones de inmuebles, el monto original de la inversión será el que corresponda al valor del aviso de terminación de obra; cuando no se consigne éste valor o no haya existido la obligación de dar éste aviso, se tomará el 80 % del valor del avalúo practicado por persona autorizada por la SHCP, referido a la fecha de terminación de las obras.
- b) Para inmuebles adquiridos en rifa o sorteo:
El monto que haya servido para efectos del impuesto federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos si el sorteo se efectuó antes del 1 de enero de 1981; a partir de esa fecha, el monto que haya servido para efectos del ISR.
- c) En el caso de inmuebles adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará el monto original de la inversión que el inmueble haya tenido para el autor de la sucesión o para el donante, respectivamente. Si no se determina dicho monto, se considerará el 80% del valor de avalúo referido al momento de la adjudicación o donación, según corresponda.
- d) Para los inmuebles adquiridos por prescripción, el monto original de la inversión del inmueble se determinará atendiendo al avalúo que haya servido de base para el pago de impuestos con motivo de la adquisición. Si no se realizó avalúo en esa fecha, se efectuará uno referido a la fecha de la prescripción, cuando no pueda determinar la fecha de la prescripción, se tomará la fecha en que se haya promovido dicha prescripción.

Cuando se practique avalúo para determinar el IMPAC en los casos de los incisos a) a d) anteriores, el costo del mismo se podrá acreditar contra los pagos provisionales y contra el impuesto del ejercicio en el ejercicio en que se realizó el avalúo (NOTA la ley dice que se podrá acreditar el importe del costo del avalúo en el ejercicio en que se haya realizado el mismo y no establece como requisito el que se haya pagado el importe del mismo).

4.4 REDUCCION DE PAGOS PROVISIONALES Y DE IMPUESTO DEL EJERCICIO DE IMPAC (ARTICULO 2 A).

Cuando en un ejercicio, los contribuyentes del ISR tengan derecho a la reducción del ISR(Art. 13 LISR agricultura, ganadería, pesca, silvicultura y edición de libros), también podrán reducir los pagos provisionales de IMPAC y el impuesto del ejercicio de IMPAC en la misma proporción.

4.5 ACTUALIZACIONES (ARTICULO 3)

4.5.1 ACTUALIZACION DE ACCIONES

El costo comprobado de adquisición de acciones se actualizará desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto. Lo anterior de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

COSTO ACTUALIZADO = CCA X FA DE ACCIONES

CCA = Costo comprobado de adquisición

FA = Factor de Actualización

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC último mes de la mitad del ejercicio}}{\text{INPC mes de adquisición}}$$

4.5.2 ACTUALIZACION DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS

El monto original de la inversión por deducir (para efectos del ISR) al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión de los bienes adquiridos entre el mes de inicio de ejercicio y el último mes de la primera mitad del ejercicio se actualizará desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

ACTUALIZACION DE ACTIVOS FIJOS, = (MOI - DHIE) X FA GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS

MOI = MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION

DHIE = DEPRECIACION HISTORICA AL INICIO DEL EJERCICIO

FA = FACTOR DE ACTUALIZACION

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC último mes de la mitad del ejercicio}}{\text{INPC mes de adquisición}}$$

No se actualizan los bienes adquiridos después del último mes de la primera mitad del ejercicio.

4.5.3 ACTUALIZACION DE TERRENOS

El monto original de la inversión se actualizará desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

ACTUALIZACION DE TERRENOS= MOI X FA

MOI = MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION

FA = FACTOR DE ACTUALIZACION

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC último mes la mitad del ejercicio}}{\text{INPC mes de adquisición}}$$

4.5.4 ACTUALIZACION DE INVENTARIOS

En principio, los inventarios deberán actualizarse de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados (Boletín B-10 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera"); de no ser así, los inventarios se actualizarán conformidad con alguna de las siguientes opciones:

- Precio de la última compra.
- Valor de reposición.

El valor del inventario inicial será el que haya correspondido al inventario final del ejercicio anterior.

4.6 CONCEPTO DE ACTIVOS FINANCIEROS (ARTICULO 4).

Se consideran activos financieros, entre otros, los siguientes:

- Inversiones en títulos de crédito, excepto acciones de personas morales residentes en México.
- Cuentas y documentos por cobrar, excepto a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, sean personas físicas o morales, tampoco se consideran los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones ni los estímulos fiscales.
- Intereses devengados a favor, no cobrados.

Los activos financieros en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio del primer día del mes.

4.7 DEDUCCION DEL ACTIVO DEL EJERCICIO POR DEUDAS (ARTICULO 5).

Los contribuyentes del IMPAC pueden deducir del valor del activo, el valor promedio de las deudas no negociables contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero. Para estos efectos, el valor promedio se determinará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprende el ejercicio; no se considerarán las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

También se podrán deducir las deudas negociables cuando no se notifique al contribuyente la cesión del crédito a una empresa de factoraje financiero.

$$\text{PROMEDIO MENSUAL DE DEUDAS} = (\text{SIM} + \text{SFM}) / 2$$

SIM = SALDO INICIAL MENSUAL

SFM = SALDO FINAL MENSUAL

VALOR PROMEDIO DE DEUDAS = SUMA DE PROMEDIOS MENSUALES DE DEUDAS / NM

NM = NUMERO DE MESES DEL EJERCICIO

Adicionalmente, las personas físicas podrán deducir del valor del activo un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

4.8. DETERMINACION OPCIONAL DEL IMPAC CON BASE EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR (ARTICULO 5-A).

Los contribuyentes del IMPAC pueden optar por determinar el IMPAC del ejercicio tomando como base el impuesto que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligado al pago del IMPAC en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el importe de la reducción de IMPAC (por haber efectuado la deducción inmediata de inversiones según el artículo 51 de la LISR) a que se refiere el artículo 23, fracción I del Reglamento de la Ley del IMPAC (RIMPAC). Cuando el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular se considerará el impuesto que se hubiera determinado de haber sido un ejercicio regular.

El impuesto del cuarto ejercicio anterior se deberá actualizar desde el último mes de la primera mitad del cuarto ejercicio anterior, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto. Por lo tanto, el factor de actualización será el siguiente:

FACTOR DE

INPC del 6º. mes del ejercicio a determinar

ACTUALIZACION = -----

INPC 6°. mes del cuarto ejercicio inmediato anterior

Cuando se haya elegido esta opción, el contribuyente está obligado a mantenerla en los ejercicios subsecuentes, incluso en el periodo de liquidación.

Los contribuyentes actualizarán el impuesto que les hubiera correspondido de no haber ejercido esta opción.

4.9 ACTIVO NO AFECTO A LA INTERMEDIACION FINANCIERA DE LAS EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO (ARTICULO 5-B).

Las empresas que componen el sistema financiero considerarán como activo no afecto a su intermediación financiera los siguientes:

- Activos fijos, terrenos, gastos y cargos diferidos que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable.
- No se incluirán los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad.
- Únicamente podrán deducir del valor del activo las deudas contratadas para la adquisición de los activos arriba indicados y deberán reunir los requisitos que establece la ley para la deducción de deudas.

4.10 EXENCIONES (SUJETOS EXENTOS Y PERIODOS EN LOS QUE NO SE PAGA IMPAC (ARTICULO 6).

4.10.1 SUJETOS EXENTOS

No pagarán el IMPAC las siguientes personas:

- Las que no sean sujetas del ISR.
- Personas físicas que realicen actividades empresariales en la vía pública o ambulantes.
- Aquellas que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles con rentas congeladas.
- Las personas físicas residentes en México que no sean empresarios y que otorguen el uso o goce temporal de bienes a personas no contribuyentes del ISR.
- Las que utilicen bienes destinados a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro, o únicamente a sus socios o miembros.
- Las que se dediquen a la enseñanza y que cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley Federal de Educación.
- Los no contribuyentes del ISR que mantengan inventarios para ser transformados o que hayan sido transformados por algún contribuyente del IMPAC; o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de algún contribuyente del IMPAC, pagarán este impuesto por dichos bienes; excepto las personas autorizadas para recibir donativos en términos de la fracción I del artículo 24 y de la fracción IV del artículo 140 de la LISR.

4.10.2 PERIODOS POR LOS QUE NO SE PAGA IMPAC

No se pagará el IMPAC por los siguientes periodos:

- Periodo preoperativo.
- Ejercicio de inicio de actividades.
- Dos ejercicios siguientes al de inicio
- Ejercicio de liquidación (cuando dure menos de dos años).

Lo anterior no aplica para las sociedades controladoras ni para las controladas, así como para los ejercicios:

- Posteriores a la fusión.
- Transformación de sociedades o Traspaso de negocios.
- Inicio de actividades por escisión.

Por lo que hace a los contribuyentes cuya actividad preponderante es el otorgamiento del uso o goce temporal de activo fijo o de terrenos, estarán obligados al pago del IMPAC en el ejercicio de inicio de actividades y en el siguiente y no podrán ejercer la opción del artículo 5°-A de la LIMPAC (cálculo del impuesto con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior), durante el ejercicio de inicio y el siguiente.

4.11. OPCION PARA QUIENES RECIBEN CREDITOS DE EMPRESAS DE COMERCIO EXTERIOR (ARTICULO 6.-A)

“Los contribuyentes que reciban créditos de una empresa de comercio exterior residente en México, debidamente registrada, podrán optar por pagar por cuenta y orden de dicha empresa, el impuesto que a esta última le corresponda por los créditos que les otorguen.”

4.12 PAGOS PROVISIONALES MENSUALES (ARTICULO 7)

Los contribuyentes del Impac deberán efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, el cual enterarán el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago. Para lo cual deberán actualizar el IMPAC causado en el ejercicio inmediato anterior por el periodo comprendido del último mes penúltimo ejercicio inmediato anterior al último mes último ejercicio inmediato anterior, el resultado de la actualización se dividirá entre doce y este cociente se multiplicará por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago. Se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

PAGO PROVISIONAL = (((IMPAC AÑO ANTERIOR X FA) / 12) X NM) - PPA MENSUAL

FA = FACTOR DE ACTUALIZACION

FACTOR DE ACTUALIZACION =
$$\frac{\text{INPC último mes último ejercicio inmediato anterior}}{\text{INPC último mes penúltimo ejercicio inmediato anterior}}$$

NM = NUMERO DE MESES (DESDE EL INICIO DE PERIODO HASTA EL MES AL QUE CORRESPONDA EL PAGO

PPA = PAGOS PROVISIONALES ANTERIORES.

Los contribuyentes con pago provisional trimestral de ISR pagarán en las mismas fechas.

Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración, se efectuarán los pagos provisionales en la misma cantidad que se estaba determinando en el ejercicio inmediato anterior.

En el primer ejercicio en que se deban efectuar pagos provisionales, éstos se determinarán considerando el impuesto que les hubiera correspondido de haber estado obligado al pago.

Los contribuyentes menores pagarán el IMPAC como parte de la determinación estimativa para efectos del ISR.

Los contribuyentes podrán disminuir el monto de los pagos provisionales cumpliendo con los requisitos del reglamento del IMPAC (art. 18 RIMPAC)

Las personas físicas que realicen actividades agrícolas o ganaderas se encuentran exentas de realizar pagos provisionales.

4.13 PAGOS PROVISIONALES POR FIDUCIARIOS Y ASOCIANTES (ARTICULO 7-BIS)

Cuando un fideicomiso o una asociación en participación realice actividades empresariales, el fiduciario y el asociante realizarán por cuenta propia y por cuenta de los fideicomisarios o de los asociados los pagos provisionales de IMPAC que correspondan por el activo de las actividades del fideicomiso o de la asociación, tomando en consideración el activo del último ejercicio del fideicomiso o de la asociación en participación.

Los fideicomisarios, o en su caso el fideicomitente si no han sido designados los fideicomisarios, y el asociante y cada uno de los asociados deberán incrementar al valor de su activo el activo que les corresponda por las actividades realizadas a través del fideicomiso o de la asociación y podrán acreditar los importes que les correspondan por los pagos provisionales efectuados por el fideicomiso o por la asociación en participación.

4.14 OPCION PARA PAGO PROVISIONAL DE IMPAC E ISR DE PERSONAS

MORALES (ARTICULO 7- A).

Los personas morales podrán comparar los pagos provisionales del IMPAC e ISR del mes sin considerar el acreditamiento de pagos provisionales anteriores.

El pago será la cantidad mayor que resulte de acuerdo con la comparación anterior, pudiendo acreditar los pagos provisionales anteriores en los términos de este artículo.

4.15 AJUSTE A LA OPCION DE PAGOS PROVISIONALES DE IMPAC E ISR DE PERSONAS MORALES (ARTICULO 7-B).

Las personas morales que hayan tomado la opción de realizar los pagos conjuntos de IMPAC e ISR a que se refiere el artículo 7-A de la LIMPAC, podrán efectuar el ajuste de pagos provisionales que señala la fracción III del artículo 12 de la LISR y los pagos provisionales de IMPAC que correspondan al periodo de ajuste, de acuerdo con lo siguiente:

Compararán el monto de los ajustes del IMPAC y del ISR sin considerar el acreditamiento de los pagos provisionales.

El pago del ajuste será la cantidad mayor que resulte de acuerdo con la comparación anterior, pudiendo acreditar los pagos anteriores en los términos de este artículo.

4.16 DECLARACION DEL EJERCICIO (ARTICULO 8)

Las personas morales deben presentar la declaración anual del IMPAC junto con la declaración del ISR en los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

Las personas físicas deben presentar la declaración anual del IMPAC en los meses de febrero a abril del año siguiente.

Los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y que sean contribuyentes del IMPAC, que mantengan en el país activos por un periodo menor a un año no efectuarán pagos provisionales, únicamente presentarán ante las oficinas autorizadas, declaración del IMPAC a más tardar durante el mes siguiente a aquel en que retornen dichos bienes al extranjero y podrán acreditar las retenciones del ISR que les hubieran efectuado durante dicho periodo.

4.17 ACREDITAMIENTO DE PAGO PROVISIONAL OPCIONAL DE IMPAC E ISR DE PERSONAS MORALES EN LA DECLARACION ANUAL DE ISR (ARTICULO 8o.-A.)

Los pagos provisionales efectivamente enterados conforme los artículos 7o.-A (Pagos provisionales conjuntos) y 7o.-B de la LIAC (Ajuste a los pagos provisionales conjuntos) se acreditarán contra el ISR anual en lugar de lo previsto en los artículos 12 de la LISR (Pagos provisionales de ISR) y 12-A de la LISR (Ajuste a los pagos provisionales de ISR).

Si los pagos provisionales y ajustes exceden el ISR anual, la diferencia se considerará ISR pagado en exceso.

4.18 ACREDITAMIENTO DE ISR ANUAL CONTRA IMPAC ANUAL (ARTICULO 9)

Los contribuyentes del IMPAC pueden acreditar el ISR anual contra el IMPAC anual, y adicionalmente pueden acreditar la diferencia de ISR contra IMPAC que se haya presentado en los tres ejercicios inmediatos anteriores, siempre y cuando el ISR sea mayor que el IMPAC y hasta por el monto que no se haya acreditado con anterioridad. Asimismo el acreditamiento se podrá realizar contra los pagos provisionales de IMPAC.

IMPAC DEL EJERCICIO
MENOS ISR DEL EJERCICIO
MENOS DIFERENCIA DE ISR E IMPAC DE LOS TRES EJERCICIOS ANTERIORES
CUANDO ISR ES MAYOR QUE IMPAC
IGUAL IMPAC POR PAGAR

Por otro lado, si el ISR del ejercicio excede al IMPAC del ejercicio, los contribuyentes pueden solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado de IMPAC en los diez ejercicios anteriores, y siempre que estas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución no podrá ser mayor que la diferencia de éstos impuestos.

**SI ISR ANUAL > IMPAC ANUAL
SE PUEDE SOLICITAR LA DEVOLUCION DE IMPAC (ACTUALIZADO) PAGADO EN LOS 10 EJERCICIOS ANTERIORES**

Las diferencias que se obtienen cuando el ISR anual es mayor que el IMPAC en los tres ejercicios anteriores se pueden actualizar por el periodo comprendido desde el 6o. mes del ejercicio en que el ISR fue mayor que el IMPAC hasta el 6o. mes del ejercicio en que se realice el acreditamiento

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INCP 6o. mes ejercicio en que se realice el acreditamiento adicional}}{\text{INPC 6o. mes del ejercicio en que ISR > IMPAC}}$$

Quando en un ejercicio el ISR sea mayor que el IMPAC, se puede solicitar la devolución del IMPAC actualizado que haya sido efectivamente pagado en alguno de los 10 ejercicios inmediatos anteriores. la actualización será por el periodo comprendido desde el 6o. mes del ejercicio en que se pagó IMPAC hasta el 6o. mes del ejercicio en que el ISR resultó mayor que el IMPAC.

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC 6o. mes del ejercicio en que ISR > IAC}}{\text{INPC 6o. mes del ejercicio en que se pagó IAC en alguno de los 10 ejercicios inmediatos anteriores.}}$$

No procederá la devolución de IMPAC en los siguientes casos:
IMPAC igual o superior al ISR

Si en el mismo ejercicio el IMPAC es mayor que el ISR, el ISR a favor por el que se pudiera solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del IMPAC hasta por el importe del IMPAC a cargo después de haber efectuado el acreditamiento del ISR causado en el ejercicio y el acreditamiento del ISR mayor que IMPAC en los tres ejercicios anteriores.

- IMPAC DEL EJERCICIO
- (-) ISR DEL EJERCICIO
- (-) CREDITO DE ISR MAYOR QUE IMPAC EN LOS TRES EJERCICIOS ANTERIORES

- (=) IMPAC POR PAGAR
- (-) SALDO A FAVOR DE ISR (PAGOS PROV MAYORES QUE IMPUESTO DEL EJERCICIO)

- (=) IMPAC NETO A PAGAR

Por otro lado :

- MENOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR
- ISR DEL EJERCICIO
- SI ES MAYOR QUE 0 ENTONCES EXISTE UN ISR A FAVOR
- MENOS IMPAC POR PAGAR
- SI ES MAYOR QUE 0 ENTONCES EXISTE UN ISR A FAVOR NETO

El ISR que se haya pagado en exceso y que no proceda su devolución se considera IMPAC. Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o no solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, perderá derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los pagos provisionales del ISR se podrán acreditar contra los pagos provisionales del IMPAC; cuando en el pago provisional de IMPAC del mes no se pueda acreditar la totalidad del ISR efectivamente pagado, el remanente se podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales de IMPAC.

Las personas morales que posean acciones de residentes en el extranjero, podrán acreditar contra el IMPAC el ISR pagado en el extranjero hasta por el monto que permita el artículo 6° de la LISR.

Los derechos de acreditamiento y devolución son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos podrán ser divididos entre sociedad la escidente y las escindidas en la proporción en que se divida en valor del activo (menos deudas) de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.

4.19 ISR DE INGRESOS POR ARRENDAMIENTO ACREDITABLE CONTRA IMPAC (ARTICULO 10).

Se podrá acreditar el ISR efectivamente pagado por los ingresos por otorgar el uso o goce de inmuebles afectos al IMPAC contra el IMPAC del ejercicio, para lo cual se debe determinar el ISR correspondiente al total de ingresos y el ISR de los ingresos sin incluir los ingresos por permitir el uso o goce temporal de bienes; la diferencia de ambos cálculos sería el importe máximo de ISR por acreditar contra IMPAC.

ISR POR ACREDITAR CONTRA IMPAC	
	ISR DE TOTAL DE INGRESOS
MENOS	ISR DE INGRESOS SIN INCLUIR LOS PROVENIENTES DE ARRENDAMIENTO

	IMPORTE MAXIMO DE ISR QUE SE PUEDE ACREDITAR CONTRA EL IMPAC

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce de inmuebles podrán acreditar los pagos provisionales del ISR contra los pagos provisionales del IMPAC.

Los condóminos y fideicomisarios a que se refieren los artículos 133, fracción XIII, y 148-A de la LISR, podrán acreditar los pagos provisionales de IMPAC contra los pagos provisionales del ISR.

4.20 SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCION, SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES (ARTICULO 11).

Estos contribuyentes cuando distribuyan anticipos o rendimientos, podrán considerar el ISR que hubieran retenido a sus miembros como ISR de la persona moral para efectos del acreditamiento de ISR contra IMPAC que establece el artículo 9 de la LIMPAC.

4.21 VALOR DEL ACTIVO EN EL REGIMEN SIMPLIFICADO ESTABLECIDO EN LA LISR (ARTICULO 12).

Los contribuyentes que paguen el ISR de conformidad con el régimen simplificado que establece la LISR (Sección II Capítulo VI del Título IV o del Título II-A) determinarán el valor del activo en el ejercicio sumando los promedios de activos previstos en este artículo de la siguiente manera:

Saldo promedio de Activos Financieros.

Suma de los saldos finales del último día
de cada mes del ejercicio

12

Saldo promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos. :

Monto original de la inversión
en activos fijos, gastos y cargos
diferidos y terrenos

(x) Factor de la tabla de activos fijos
gastos y cargos diferidos y terrenos

(=) Monto original actualizado
de activos fijos, gastos y cargos
diferidos y terrenos

Saldo promedio de Inventarios (actualizados conforme al artículo 3 LISR).

(Saldo al inicio de ejercicio más Saldo al final del ejercicio) / 2

La SHCP dará a conocer anualmente la tabla de factores de activos fijos, gastos y cargos diferidos, tomando en consideración el año en que se adquirieron o se aportaron los activos, las tasas máximas de depreciación previstas en los artículos 43, 44 y 45 de la LISR y el factor de actualización que les hubiera correspondido a dichos bienes si se hubieran adquirido en el 6º mes de cada año

Los contribuyentes que obtengan ingresos exclusivamente por actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, considerarán como valor de su activo el valor catastral de sus terrenos que sirva de base para calcular el impuesto predial. El cálculo del activo no incluirá maquinaria y equipo.

4.22 BASE OPCIONAL DEL IMPAC PARA PERSONAS FISICAS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO (ARTICULO 12.-A).

Los contribuyentes personas físicas del régimen simplificado que en el de calendario inmediato anterior hayan obtenido ingresos que no excedieron de \$ 812,000.00 (cantidad actualizada para el segundo semestre de 1996) y que cumplan con la obligación de llevar el cuaderno de entradas y salidas y el registro de bienes y deudas (fracción III del artículo 119-I de la LISR), podrán determinar el IMPAC aplicando la tasa del 1.8% al valor de los bienes que hayan asentado en la relación de bienes y deudas, formulada para efectos del ISR al 31 de diciembre del ejercicio por el que se calcule el IMPAC, sin deducción alguna.

4.23 CONTRIBUYENTES QUE DEJEN EL REGIMEN SIMPLIFICADO (ARTICULO 12-B).

Estos contribuyentes podrán optar por no incluir dentro del valor de sus activos las inversiones que hubieran sido consideradas como salidas en el régimen simplificado, ya sea al momento de adherirse al mismo o bien durante el tiempo en que tributen en dicho régimen. En tal caso, no procederá la deducción de las deudas que se contraigan con motivo de estas inversiones a que hace referencia el artículo 5º de la LIMPAC.

Al IMPAC pagado durante el plazo en que tributaron en el régimen simplificado le aplicarán los beneficios establecidos en el artículo 9º de la LIMPAC (Devolución del IMPAC pagado en los diez ejercicios anteriores) y considerarán como ISR efectivamente pagado el causado en el propio régimen, así como el derivado de la denominada " Cuenta de utilidad pendiente de gravamen" (fracción III del artículo 67-G y fracción III del artículo 119-J LISR).

4.24 IMPAC DE SOCIEDADES CONTROLADORAS QUE CONSOLIDEN PARA EFECTOS DEL ISR (ARTICULO 13).

Estos contribuyentes estarán a lo siguiente:

4.24.1 CÁLCULO DEL VALOR DEL ACTIVO

MAS	Valor del Activo de la controladora Valor del Activo de las controladoras en la proporción a la participación accionaria en que la controladora participe directa o indirectamente en su capital social
IGUAL	Valor del Activo
MENOS	Valor de las deudas de la controladora
MENOS	Valor de las deudas de las controladas en proporción a la participación accionaria en que la controladora participe directa o indirectamente en su capital social

4.24.2 PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS

La sociedad controladora realizará los pagos provisionales consolidados en los términos del artículo 7 de la LIMPAC, considerando el impuesto consolidado que corresponda al ejercicio inmediato anterior.

4.24.3 DECLARACIÓN DEL EJERCICIO

La sociedad controladora determinará el impuesto consolidado y presentará la declaración del ejercicio dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal. En caso de que en la declaración del ejercicio resulte diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla con la propia declaración.

4.24.4 DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS

Cuando alguna de las sociedades controladas presente declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones, y con ello modifique el IMPAC determinado o el IMPAC acreditado, la controladora presentará declaración complementaria de consolidación con las modificaciones a que haya lugar (a más tardar dentro del mes siguiente en que la sociedad controlada presentó la declaración complementaria). Si en esta declaración complementaria de consolidación resulta diferencia a cargo, la controladora deberá enterarla conjuntamente con la declaración complementaria.

4.24.5 INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIAS.

La sociedad controladora deberá tener a disposición de las autoridades fiscales la información y documentos que comprueben los valores de los activos y pasivos que se tomaron como base para calcular el impuesto consolidado en el ejercicio.

4.24.6 IMPAC DE LAS CONTROLADAS NO DECLARADO POR LA CONTROLADORA.

Las sociedades controladas determinarán sus pagos provisionales y el impuesto del ejercicio por la parte que no quedó incluida en los pagos provisionales y en la declaración anual presentados por la controladora.

4.24.7 PAGOS PROVISIONALES DEL PRIMER EJERCICIO

En el primer ejercicio que la controladora deba efectuar pagos provisionales consolidados de IMPAC, determinará dichos pagos considerando el IMPAC que le correspondería como si hubiera consolidado en el ejercicio inmediato anterior.

4.24.8 OPCION DE PAGOS PROVISIONALES DE IMPAC E ISR.

La sociedad controladora y las controladas podrán efectuar sus pagos provisionales, ajustes e imputo anual de IMPAC, en los términos de los artículos 7. -A (pagos provisionales conjuntos de IMPAC e ISR), 7-B (Ajuste a los pagos provisionales conjuntos de IMPAC e ISR) y 8. - A (Declaración anual con pagos provisionales conjuntos) de la LIMPAC.

4.25 IMPAC EN ESCISION DE SOCIEDADES (ARTICULO 13-A)

En caso de escisión las sociedades escidentes y las escindidas estarán a lo siguiente:

4.25.1 PAGOS PROVISIONALES

En el ejercicio en que se efectúe la escisión y el siguiente, determinarán el monto de los pagos provisionales del periodo que corresponda, considerando el impuesto actualizado del último ejercicio de 12 meses de la sociedad

antes de la escisión, en la proporción en que, a la fecha de la escisión, participe cada una de ellas del valor de su activo después de disminuirles en la misma proporción las deudas deducibles.

IMPAC del último ejercicio de 12 meses anterior a la escisión POR Factor de Actualización

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC último mes del ejercicio inmediato anterior al que se calcula el IMPAC}}{\text{INPC último mes ejercicio inmediato anterior al de 12 meses anteriores a la escisión}}$$

4.25.2 ACREDITAMIENTO DE PAGOS PROVISIONALES

La sociedad escidente acreditará en el ejercicio de la escisión la totalidad de los pagos provisionales enterados en dicho ejercicio antes de la escisión, incluso cuando se hubieren efectuado pagos provisionales conjuntos de ISR e IMPAC (artículo 7-A LIMPAC).

4.25.3 DETERMINACIÓN DEL IMPAC DEL EJERCICIO CON BASE EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR (OPCIÓN DEL ARTÍCULO 5º.- A DE LA LIMPAC)

La sociedad escidente y las escindidas deberán continuar con la opción a que se refiere el artículo 5º.- A de la LIMPAC cuando la hubiere ejercido la escidente (determinación del IMPAC del ejercicio con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior), en tal caso, las sociedades deberán considerar en el ejercicio en que se efectúa la escisión y en el siguiente, el IMPAC del penúltimo y último ejercicio inmediato anterior al de la escisión en la proporción en que participen en activos y deudas a la fecha de la escisión. A partir del tercer ejercicio en que se haya efectuado la escisión, considerarán el impuesto que le hubiera correspondido a cada sociedad en el penúltimo ejercicio inmediato anterior.

Cuando la escidente no haya ejercido la opción mencionada con anterioridad a la escisión, y las escidentes ejerzan esta opción en el ejercicio en que se realiza la escisión o en el siguiente, deberán hacerlo de acuerdo con el procedimiento arriba indicado.

4.26 CONCEPTOS DE LA LISR APLICABLES A LA LIMPAC (artículo 14).

Los conceptos referentes a establecimiento permanente, acciones, sistema financiero, monto original de la inversión, activos fijos, gastos y cargos diferidos definidos o considerados por la LISR serán aplicables también para lo serán para efectos de la LIMPAC.

Los conceptos anteriores se detallaron en los puntos de éste capítulo que se indican a continuación:
establecimiento permanente (4.1.2)

acciones, sistema financiero, activos fijos, gastos y cargos diferidos (4.2)

Por lo que toca al monto original de la inversión, el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que "El monto original de la inversión comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales."

4.27 ESTIMULOS FISCALES.

Existen estímulos fiscales en materia de Impuesto al Activo en el Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones fiscales (Diario Oficial del 29 de diciembre de 1997), dicho Decreto exenta durante el año de 1998 del pago del Impuesto al Activo a aquellos contribuyentes cuyos ingresos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 1997 no hayan excedido de 10,000,000 de pesos.

Asimismo la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1998 (Diario Oficial del 29 de diciembre de 1997) establece en su artículo 14 diversos estímulos fiscales con relación al Impuesto al Activo.

- a) a los contribuyentes de los sectores agropecuario y forestal se les permite el acreditamiento del importe de la inversión que realicen durante 1998 contra el Impuesto al Activo del ejercicio de 1998 y posteriores.
- b) a los contribuyentes residentes en México que se dediquen al transporte aéreo o marítimo de personas o bienes y que hayan rentado a residentes en el extranjero contenedores, aviones o embarcaciones que tengan concesión o permiso del gobierno federal para ser explotados comercialmente, se les permite el acreditamiento del 21% del pago por el uso o goce de estos bienes contra el Impuesto al Activo.
- c) en el caso de aviones o embarcaciones propiedad del contribuyente, el valor que se utilizará para el cálculo del valor del activo será el que se determine de conformidad con la fracción II del artículo 2 de la Ley multiplicado por el factor de 0.10 tratándose de aviones y de 0.20 tratándose de embarcaciones.
- d) En el caso de Almacenes Generales de Depósito, el valor que se utilizará para el cálculo del valor del activo será el que se determine de conformidad con la fracción II del artículo 2 de la Ley multiplicado por el factor de 0.20.
- e) se exime del pago del Impuesto al Activo a los contribuyentes pequeños del Impuesto sobre la Renta (personas físicas que realizan actividades empresariales y que en el año de 1997 obtuvieron ingresos inferiores a \$2,233,824 Sección III del Capítulo VI del Título IV de la LISR):

CAPITULO 5. - EL IMPUESTO AL ACTIVO Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL FIRMADOS POR MEXICO. ANALISIS DE APLICACIÓN PARTICULAR.

En capítulos anteriores se han analizado, en forma separada, el Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (cap. 3) y la Ley del impuesto al Activo (cap. 4). El presente capítulo tiene por objeto, correlacionar éstos ordenamientos con los Convenios para evitar la doble imposición firmados por México aplicables al primero de enero de 1998; a continuación se presenta la lista de dichos Convenios y la fecha de inicio de aplicación de acuerdo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

PAIS	INICIO DE VIGENCIA	APLICABLE A PARTIR DE:
ALEMANIA	30 DIC. 1993	01 ENE 1994
BELGICA	01 FEB 1997	01 ENE 1998
CANADA	11 MAY. 1992	01 ENE 1992
COREA	11 FEB. 1995	01 ENE 1996
DINAMARCA	22 DIC 1997	01 ENE 1998
ESPAÑA	06 OCT. 1994	01 ENE 1995
ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	28 DIC. 1993	01 ENE 1994
FRANCIA	31 DIC. 1992	01 ENE 1993
ITALIA	10 MAR. 1995	01 ENE 1996
JAPON	06 NOV. 1996	01 ENE 1997
NORUEGA	23 ENE. 1996	01 ENE 1997
PAISES BAJOS	13 OCT. 1994	01 ENE 1995
REINO UNIDO (GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE)	15 DIC. 1994	01 ABR 1994
SINGAPUR	14 SEP. 1995	01 ENE 1996
SUECIA	18 DIC. 1992	01 ENE 1993
SUIZA	08 SEP. 1994	01 ENE 1995

5.1. TRATADOS QUE INCLUYEN EL IMPUESTO AL ACTIVO.

A fin de que los Convenios bilaterales para evitar la doble tributación apliquen al Impuesto al Activo es necesario que, en principio, dicho Impuesto esté señalado específicamente en la lista de impuestos comprendidos (Artículo 2 del Convenio Modelo de la OCDE). No obstante lo anterior (la omisión del Impuesto al Activo en la lista de impuestos); si un Convenio en particular menciona que el mismo se establece con relación a los impuestos que gravan al patrimonio, entonces el Impuesto al Activo debe ser un impuesto comprendido en el Convenio bilateral, dado que el contexto del Convenio infiere su inclusión, de conformidad con:

- a) Los puntos 6 y 7 de los comentarios al Artículo 2 del Convenio Modelo de la OCDE (Impuestos comprendidos) que señalan que la lista de impuestos es ilustrativa y no exhaustiva.
- b) El Artículo 3 del Convenio Modelo de la OCDE (Definiciones Generales - Términos no Definidos).

A efecto de precisar los Convenios bilaterales para evitar la doble tributación que incluyen al Impuesto al Activo dentro de su ámbito de aplicación, se presenta la siguiente lista.

PAIS	INCLUYE EL IMPUESTO AL ACTIVO		
	Sí	Artículo	
ALEMANIA	XXX	(2.3. bb)	
BELGICA	XXX	(2.3.a.2)	
CANADA	XXX	(2.3. a)	
COREA	XXX	(2.3. a. ii)	
DINAMARCA	XXX	(2.3.A.ii)	
ESPAÑA	APLICACION PARCIAL	(2.3. a)	VER NOTA 1

ESTADOS UNIDOS DE AMERICA			XXX Ver nota 2
FRANCIA	XXX	(2.3 a.ii)	
ITALIA	XXX	(2.3. a.)	
JAPON			XXX
NORUEGA	XXX	(2.3. a.ii)	
PAISES BAJOS	XXX	(2.1. a.ii)	
REINO UNIDO (GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE)			XXX
SINGAPUR			XXX
SUECIA	XXX	(2.1. a.ii)	
SUIZA			XXX

NOTA 1. ESPAÑA. A pesar que el Artículo 2.3.a del Convenio señala al impuesto al Activo como un impuesto al cual se le aplica el Convenio, el Artículo 11 del protocolo establece que "Las disposiciones del Artículo 22 (referentes a la determinación del derecho de los Estados de gravar el patrimonio) sólo se aplicarán en el caso de México, a los impuestos sobre el patrimonio que, en su caso se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del Convenio". De lo anterior se desprende que, si la firma del Convenio con España se efectuó el 24 de julio de 1992 y la Ley del impuesto al Activo entró en vigencia el primero de enero de 1989, entonces el Artículo 22 de éste Convenio excluye al Impuesto al Activo.

NOTA 2. ESTADOS UNIDOS DE AMERICA El ámbito general del Convenio sólo comprende al Impuesto sobre la Renta y en consecuencia excluye al Impuesto al Activo, pero en el protocolo existen disposiciones específicas con relación al Impuesto al Activo, en particular se detallan las siguientes:

- a) El Artículo 3 del protocolo, señala que "el impuesto al Activo establecido por México, no se aplicará a los residentes de los Estados Unidos que no estén sometidos a imposición en los términos de los Artículo 5 (Establecidos Permanente) y 7 (Beneficios Empresariales) del presente Convenio".
- b) En el Artículo 3 del protocolo, México concede un crédito que se aplicará al impuesto al Activo que corresponda por los bienes inmuebles que posea un residente de los Estados Unidos de América, el importe de dicho crédito será el que corresponda al impuesto sobre la Renta de las rentas brutas provenientes de los mencionados bienes inmuebles.
- c) En el Artículo 3 del protocolo, México concede un crédito que se aplicará el impuesto al Activo que corresponda a los bienes muebles que un residente de los Estados Unidos de América otorgue en uso a un residente en México, el importe de dicho crédito será al impuesto sobre la Renta que corresponda por las regalías pagadas a la tasa de impuestos prevista en la ley del Impuesto sobre la Renta (15% Art. 156 fracción I LISR).
- d) En el Artículo 6 del protocolo, se establece que los Activos empleados en la navegación internacional por un residente de los Estados Unidos de América "... no podrá someterse a imposición en el impuesto al Activo mexicano,..."

5.2. PERSONAS COMPRENDIDAS EN LOS CONVENIOS.

Como regla general se tiene que los Convenios para evitar la doble imposición firmados por México aplican a las personas físicas o morales que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes (se entiende por residente de un estado Contratante a aquella persona que en virtud de la legislación de éste Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, se excluye a las personas que estén sujetas a imposición exclusivamente por las rentas provenientes de dicho Estado o por el patrimonio que posean en él) pero existe la excepción en el caso del Convenio con los Estados Unidos de América, cuyo párrafo 3 del Artículo 4 (Residente) dispone que, cuando "una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados contratantes para los efectos del presente Convenio"; y en consecuencia no le aplicará el referido Convenio.

Se recuerda que cuando las personas físicas o morales sean residentes de ambos Estados Contratantes, los Convenios deben establecer los criterios a fin de resolver la posible controversia con relación a la residencia.

A efecto de aclarar este punto se presenta la siguiente tabla.

PAIS	PERSONA FISICAS RESIDENTE DE AMBOS	PERSONA MORAL RESIDENTE DE AMBOS
------	---------------------------------------	-------------------------------------

	ESTADOS	ESTADOS
ALEMANIA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA
BELGICA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA
CANADA	CRITERIOS OCDE	ACUERDO DE ESTADOS, SI NO HAY ACUERDO SE EXCLUYE DEL CONVENIO (DE RENTAS Y DE NO DISCRIMINACIÓN)
COREA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCION EFECTIVA
DINAMARCA	CRITERIOS OCDE	ACUERDO DE ESTADOS, SI NO HAY ACUERDO SE EXCLUYE DEL CONVENIO
ESPAÑA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCION EFECTIVA
ESTADOS UNIDOS	CRITERIOS OCDE	SE EXCLUYE DEL CONVENIO
FRANCIA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCION EFECTIVA
ITALIA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA
JAPON	CRITERIOS OCDE	ACUERDO DE ESTADOS
NORUEGA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA
PAISES BAJOS	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA
REINO UNIDO (GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE)	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA
SINGAPUR	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA
SUECIA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA
SUIZA	CRITERIOS OCDE	SEDE DIRECCIÓN EFECTIVA

Los criterios de la OCDE referentes a la terminación de controversias con relación a la residencia cuando una persona física es residente de los dos Estados contratantes de un Convenio, se detallaron en el capítulo 3.4.

5.3. DERECHO DE IMPOSICION DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.

Los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al Artículo 22 (Imposición al Patrimonio) del Convenio Modelo de la OCDE establecen que, en principio, los elementos del patrimonio sólo serán gravados por el Estado que tiene el derecho de establecer una imposición sobre el ingreso que provenga de éste elemento patrimonial, pero que no es posible referirse a esto en forma simple y llana; debido a lo anterior, el Artículo 22 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. señala que será gravable el patrimonio en la forma siguiente:

ELEMENTO PATRIMONIAL	CRITERIO ART. 22 CONVENIO MODELO ACDE
Bienes inmuebles	Pueden ser gravados por ambos Estados Contratantes
Bienes muebles que forman parte del Activo de un establecimiento permanente	Pueden ser gravados por ambos Estados Contratantes
Embarcaciones, buques o aeronaves operados en tráfico internacional y la propiedad mueble perteneciente a su operación.	Sólo pueden ser gravados por el Estado Contratante en el cual esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
Los demás elementos patrimoniales	Sólo pueden ser gravados por el Estado Contratante de residencia del propietario. Cuando se incluya propiedad inmueble dada en usufructo, los Estados Contratantes podrán solucionar el caso de la doble imposición por

De conformidad con los puntos 6 y 7 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE a los Artículos 23^A y 23B del Convenio Modelo de la OCDE (Métodos para la eliminación de la doble imposición), los términos "sólo pueden ser gravados en un estado contratante" (o "sólo puede ser sujeto a imposición en un Estado Contratante") y "puede ser gravado" (o "puede ser sujeto a imposición") tienen las siguientes connotaciones:

- "sólo puede ser gravado en un Estado Contratante" significa que el otro Estado Contratante está impedido de imponer gravamen sobre el beneficio o el patrimonio a que se haga referencia.
- "puede ser gravado" señala que el derecho de gravar el beneficio o el patrimonio que se mencione no es exclusivo; el Estado Contratante del cual el sujeto pasivo no es residente (de conformidad con el Artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE) puede someter a imposición a dicho sujeto y corresponderá al Estado de Residencia el dar una solución al problema de la doble tributación.

5.3.1. CONVENIOS QUE CONTIENEN EL ARTÍCULO REFERENTE AL DERECHO DE IMPOSICIÓN DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.

El Artículo descrito en el punto anterior es un criterio general y, a mi parecer, para que opere en un determinado Convenio Bilateral en el cual el Impuesto al patrimonio (Impuesto al Activo en México) esté comprendido en el Convenio Bilateral, es requisito indispensable que el Artículo 22 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. (Impuesto al patrimonio) esté incluido en el Convenio bilateral, puesto que, si éste Artículo 22 no se considera en el contexto del Convenio, el objeto de los Convenios (eliminar la doble imposición en cuanto al impuesto al patrimonio) se vuelve nulo por falta de precisión en los derechos de los Estados para gravar los elementos patrimoniales.

Por otro lado, se recuerda que México estableció una reserva a la segunda frase del párrafo 3 del Artículo 25 (Procedimiento de acuerdo amistoso) del Convenio Modelo de la OCDE (favor de ver Capítulo 3.15), en donde menciona que no está obligado a eliminar la doble imposición en aquellos casos no considerados en el Convenio.

A continuación se presentan los tres Convenios Bilaterales (Alemania, Dinamarca y Noruega) firmados por México que consideran al Impuesto al Activo dentro de su ámbito general de aplicación y que incluyen al mencionado Artículo 22 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. (imposición al patrimonio). Se detalla el criterio acordado para determinar el derecho de imposición de los estados contratantes sobre los bienes patrimoniales.

LELEMENTO PATRIMONIAL

ALEMANIA ART. 22 DINAMARCA ART.

NORUEGA ART. 23

22

Bienes inmuebles

Pueden ser gravados en el Estado en que estén ubicados.

Los situados en México propiedad de un residente noruego están exentos en Noruega. No hay regla respecto de los situados en Noruega.

Bienes muebles que forman parte del Activo de un establecimiento permanente o de una base fija.

Pueden ser gravados en el Estado en que esté ubicado el establecimiento permanente o la base fija.

Los situados en Noruega que formen parte del Activo de un establecimiento permanente o de una base fija que una persona física residente en México tenga en Noruega, pueden ser gravados en Noruega. No hay regla respecto de los situados en México.

Embarcaciones, buques o aeronaves operados en tráfico internacional y la propiedad mueble perteneciente a su operación.

Sólo pueden ser gravados por el estado Contratante en el cual esté situada la sede de

Sólo pueden ser gravados por el Estado Contratante de residencia del propietario.

dirección efectiva de la empresa.

(En el caso de Dinamarca el patrimonio que posea un consorcio o empresa conjunta formado por empresas de diferentes países éstas disposiciones sólo aplicarán en la proporción que una empresa de un Estado Contratante posea del patrimonio

Los demás elementos patrimoniales

Sólo pueden ser gravados por el Estado Contratante de residencia del propietario.

Sólo pueden ser gravados por el Estado Contratante de residencia del propietario.

El Convenio con Noruega requiere una reflexión, puesto que la redacción del Artículo referente al patrimonio (Art. 23) es poco convencional, ya que:

a) En el apartado de bienes inmuebles, únicamente se regula lo referente a los bienes inmuebles situados en México que sean propiedad de un residente noruego y por otro lado, al final del Artículo, se estipula el derecho de los Estados referente a la imposición de los demás elementos patrimoniales, mismos que sólo pueden ser gravados por el Estado contratante de residencia del propietario. Si se interpretan éstos dos conceptos en forma armónica, se tiene que los bienes inmuebles situados en Noruega sólo pueden ser gravados por el Estado contratante de residencia del propietario, es decir:

- Los bienes inmuebles situados en Noruega propiedad de un residente mexicano. sólo pueden ser gravados por México. y que
- Los bienes inmuebles situados en México que sean propiedad de un residente noruego no pueden ser gravados en México.

b) En el caso de bienes muebles que forman parte del Activo de un establecimiento permanente o de una base fija, sólo se establecen disposiciones para los bienes situados en Noruega que formen parte del Activo de un establecimiento permanente o de una base fija que una persona física residente en México tenga en Noruega, dichos bienes pueden ser gravados en Noruega y por otro lado, al final del Artículo, se mencionan los demás elementos patrimoniales, mismos que sólo pueden ser gravados por el Estado Contratante de residencia del propietario. La interpretación de ambos criterios con relación a los bienes muebles que forman parte del Activo de un establecimiento permanente o de una base fija, concluye lo siguiente:

- Cuando éste tipo de bienes pertenezca a personas morales, sólo pueden ser gravadas por el Estado de residencia de la persona moral de que se trate (sí es mexicana en México. si es noruega en Noruega).
- Cuando los bienes sean propiedad de una persona física residente en Noruega, los mismos sólo serán gravados en Noruega.

La determinación del derecho de imposición de los estados contratantes sobre los bienes patrimoniales es de vital importancia, ya que el primer párrafo del Artículo 1 L.IMPAC establece que "Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al Activo, por el Activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación...", lo cual señala que el impuesto al Activo grava la totalidad de los bienes patrimoniales de los residentes en México, independientemente de que estén o no ubicado en México. Los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición celebrados con Alemania, Dinamarca y con Noruega limitan ésta disposición.

5.3.2. CONVENIOS QUE NO CONTIENEN EL ARTICULO REFERENTE AL DERECHO DE IMPOSICION DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.

Como se mencionó anteriormente, si un Convenio Bilateral para evitar la doble imposición considera dentro de su ámbito de aplicación general al impuesto al patrimonio (Impuesto al Activo en México) es imprescindible que el mismo incluya al Artículo 22 del Convenio de la O.C.D.E. (Imposición al patrimonio), puesto que de no hacerlo se carecerá de elementos para determinar el derecho de los Estados para gravar los elementos patrimoniales y en tal virtud se deberán aplicar las leyes internas y no el Convenio bilateral de acuerdo con las siguientes categorías:

- a) Convenios Bilaterales que contienen el Impuesto al Activo dentro de su ámbito general de aplicación y que no incluyen el mencionado Artículo 22 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. (imposición al patrimonio): BÉLGICA, CANADA, COREA, ESPAÑA (El Art. 3 del protocolo lo excluye), FRANCIA, ITALIA, PAISES BAJOS y SUECIA.
- b) Convenios Bilaterales que no incluyen el Impuesto al Activo dentro de su ámbito general de aplicación: ESTADOS UNIDOS DE AMERICA, JAPON, REINO UNIDO (GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE), SINGAPUR Y SUIZA.

5.3.3. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN RELACION CON EL DERECHO DE IMPOSICION DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.

El primer párrafo del Artículo 1 de la LIMPAC menciona que "... Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país están obligadas al pago del impuesto por el Activo atribuible a dicho establecimiento..." para la interpretación de esta disposición con relación a los Convenios Bilaterales para evitar la doble imposición, se debe dar primacía al concepto de "establecimiento permanente" que aparezca en el texto del Convenio sobre aquel que señala la Ley del Impuesto al Activo (artículo 14 de LIMPAC que remite al artículo 2 de la LISR) que a la letra dice "... se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios ..." sin que se requiera que sea fijo, que tenga un cierto grado de permanencia o que la actividad sea desarrollada por personal dependiente de la empresa, consideraciones que si contempla la definición de establecimiento permanente del Artículo 5 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. y de los diversos Convenios Bilaterales para evitar la doble tributación que ha signado México.

Asimismo cabe mencionar que el párrafo 4 del mencionado Artículo 5 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. y los correspondientes artículos de los Convenios Bilaterales para evitar la doble tributación celebrados por México, listan actividades preparatorias o auxiliares que deben ser consideradas como excepciones de la definición del establecimiento permanente y que, en consecuencia, el Activo atribuible a estas actividades no será gravado por la Ley del Impuesto al Activo, como ejemplos se pueden señalar las siguientes actividades que se consideran preparatorias o auxiliares:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito o bienes de mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recabar información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar por cuenta de la empresa actividades, ya sean de propaganda, suministros de información de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
- f) El mantenimiento de un lugar fijo con el único fin del ejercicio combinando de las actividades mencionadas en los incisos a) al e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

A mi entender, estos comentarios aplican a todos los Convenios Bilaterales para evitar la doble imposición celebrados por México que estén vigentes, tanto para el Impuesto sobre la Renta como para el Impuesto al Activo, dado que el concepto de establecimiento permanente está definido por el Impuesto sobre la Renta y éste impuesto está comprendido en la totalidad de los mencionados Convenios.

5.3.4. INVENTARIOS, ACTIVOS Y BIENES OTORGADOS EN USO O GOCE TEMPORAL CON RELACIÓN AL DERECHO DE IMPOSICIÓN DE LOS ESTADOS CONTRATANTES SOBRE LOS BIENES PATRIMONIALES.

En la Ley del Impuesto al Activo existen disposiciones referentes a los residentes en el extranjero en cuanto a los inventarios y los activos fijos que se mantienen en el territorio nacional y a los bienes otorgados en uso o goce temporal a residentes en México. A continuación se detallan los alcances de las disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo con relación a los Convenios Bilaterales para evitar la doble tributación celebrados por México que se encuentran vigentes.

INVENTARIOS El segundo párrafo del Artículo 1 de la Ley del impuesto al Activo establece que "También están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto".

ACTIVO FIJO E INVENTARIOS El penúltimo párrafo del Artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo determina que:

"Los Residentes en el extranjero a que se refiere el párrafo segundo del Artículo 1º, que mantenga en territorio nacional Activos de los comprendidos en las fracciones II y IV de este Artículo (Activos Fijos e Inventarios) por un período menor a un año calcularán el impuesto correspondiente..."

INVENTARIOS Y BIENES OTORGADOS EN USO O GOCE TEMPORAL. El Artículo 6 de la Ley del impuesto al Activo menciona que:

"No pagarán el impuesto al Activo las siguientes personas:

I.- Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.

[antepenúltimo párrafo]

Las personas a que se refiere la fracción I de este Artículo que mantengan los inventarios a que se refiere el párrafo segundo del Artículo 1º de esta ley, o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente de los mencionados en el Artículo 1º de esta ley [personas morales y personas físicas que realicen actividades empresariales]... pagarán el Impuesto por dichos bienes".

Con relación a los tres señalamientos anteriores de la Ley del Impuesto al Activo, se hace el comentario de que los residentes de países con los cuales México haya celebrado un Convenio para evitar la doble imposición y siempre que dicho Convenio contenga el Artículo 22 (imposición al patrimonio) del Convenio Modelo de la OCDE, actualmente sólo Alemania, Dinamarca y Noruega, pueden acogerse al beneficio de no atender a las referidas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, dado que los mencionados inventarios, Activos fijos y bienes otorgados en uso o goce (excepto bienes inmuebles) se consideran dentro de "los demás elementos del patrimonio", mismos que sólo pueden ser gravados por el Estado de residencia del propietario, y en consecuencia, el Impuesto al Activo no los grava.

5.4. DEDUCCIONES DEL VALOR DEL ACTIVO POR LAS DEUDAS CONTRATADAS CON RESIDENTES DE LOS PAISES CON LOS QUE MEXICO HA CELEBRADO TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.

El primer párrafo del Artículo 5 de la Ley del impuesto al Activo dispone que "Los contribuyentes podrán deducir del valor del Activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero...", lo anterior significa que las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero no podrán ser deducidas del valor del Activo en el ejercicio.

Como se señaló en el capítulo 3.14, apartado referente a la No discriminación (Art. 24 del Convenio Modelo de la O.C.D.E.), el punto 55 de los comentarios al Artículo 24 Convenio Modelo de la O.C.D.E. establece que"... Las

deudas de una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles, para determinar el patrimonio gravable de dicha empresa, en las mismas condiciones como si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado.”, es decir, el Convenio Modelo de la O.C.D.E. permite que las deudas contratadas con empresas residentes en el otro Estado Contratante sean deducidas del valor del Activo en el ejercicio.

El mismo punto 55 de los comentarios al Artículo 24 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. menciona que los Estados Contratantes pueden modificar la disposición señalada en el párrafo anterior a fin de evitar su uso con propósitos de evasión fiscal. A mi parecer, si los Estados Contratantes no desean permitir la deducción de las deudas contratadas con empresas del otro Estado Contratante, deberán hacer el señalamiento expreso en los Convenios bilaterales, puesto que si no lo hacen, la deducción de éstas deudas será permitida en virtud de la generalidad del concepto de No discriminación establecido en el primer párrafo del Artículo 24 del Convenio modelo de la O.C.D.E.

Por otro lado, debido a que el sexto párrafo del mencionado Artículo 24 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. establece que el principio de la No discriminación aplica a los impuestos de cualquier clase y denominación y, por lo tanto, no es imprescindible que los Convenios bilaterales incluyan al Impuesto al Activo para poder acogerse a éste beneficio de la No discriminación.

El primer párrafo del artículo 24 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. prohíbe la discriminación en materia fiscal por razón de nacionalidad y dispone que “Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto o requerimiento al mismo, que sea diferente o más gravoso que el impuesto y los requerimientos relativos al mismo que tengan que cumplir los nacionales de este otro Estado en las mismas circunstancias, ...”, y los comentarios referentes a éste primer párrafo, señalan que el principio de No Discriminación “tiene la misma fuerza obligatoria como si ordenara a los Estados Contratantes a conceder el mismo trato a sus respectivos nacionales”.

De los puntos anteriores se concluye que, con relación al impuesto al Activo y a los Convenios bilaterales para evitar la doble tributación firmados por México:

Las deudas de una empresa residente en México, de un establecimiento permanente ubicado en México de un residente en el extranjero o de una base fija ubicada en México de un residente en el extranjero contraídas con un residente del otro Estado Contratante, son deducibles para determinar el valor del Activo en el ejercicio, en las mismas condiciones como si hubieran sido contraídas con un residente en México.

Esta conclusión se considerará para todos los Convenios bilaterales para evitar la doble tributación que haya firmado México, independientemente que dichos Convenios incluyan o no al Impuesto al Activo como impuesto comprendido, a menos que:

- Haya un señalamiento específico en contrario.
- Que aquellos Convenios bilaterales que no consideren al Impuesto al Activo dentro del ámbito de aplicación omitan el párrafo sexto del Artículo 24 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. (Párrafo que señala que el principio de No discriminación se aplica a todos los impuestos).

A efecto de ilustrar lo anterior se presenta la siguiente tabla de referencia.

PAIS	¿SE INCLUYE DEDUCCION DE DEUDAS EN EL CONVENIO? (ARTICULO)	¿EN FORMA SUPLETORIA SE PUEDEN DEDUCIR DEUDAS POR EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION? (ARTICULO)
ALEMANIA	SI (24.4)	
BELGICA	NO	SI (23.1)
CANADA	NO	SI (23.1 Y 23.5)
COREA	NO	SI (24.1 Y 24.5)
DINAMARCA	SI 25.3	
ESPAÑA	SI (24.3)	
ESTADOS UNIDOS	NO APLICA	SI (25.1 Y 25.6)
FRANCIA	NO	SI (22.1 Y 22.6)
ITALIA	NO	SI (23.1)
JAPON	NO APLICA	SI (23.1 Y 23.5)

NORUEGA	NO		SI (25.1 Y 25.5)
PAISES BAJOS	NO		SI (23.1 Y 23.5)
REINO UNIDO (GRAN BRE- TAÑA E IRLANDA DEL NORTE)	NO APLICA	*	NO (25.6 Y 2.1 a)
SINGAPUR	NO APLICA	**	NO (24 Y 2.3 a)
SUECIA	NO		SI (23.1 Y 23.5)
	NO APLICA	***	PARCIAL (22.4 Y 22.6)

- * Las disposiciones del Artículo de No Discriminación se aplican a los impuestos que sean objeto del Convenio. El impuesto al Activo no es objeto del Convenio.
- ** El Artículo de No discriminación del Convenio no tiene como referencia de aplicación al Impuesto al Activo.
- *** De acuerdo con una interpretación estricta, sólo se pueden deducir las deudas contratadas por intereses, regalías y otros gastos; pero a mi parecer también pueden deducirse las deudas de donde provienen los intereses si se considera que los accesorios guardan la misma suerte que el principal.

Como comentario final de este punto, cabe mencionar que las operaciones deben ser realizadas a precios de mercado, respetando el principio de empresa separada o de la prudente distancia (arm's length principle), de lo contrario el importe excedente de la deuda no será deducible.

5.5. ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO AL PATRIMONIO PAGADO EN EL EXTRANJERO CONTRA EL IMPUESTO AL ACTIVO.

La Ley del impuesto al Activo no considera acreditamiento alguno del impuesto pagado en el extranjero.

Los comentarios al Convenio modelo de la OCDE (ARTICULO 23^a Y 23B) establecen que, en principio, los impuestos únicamente pueden acreditarse contra otro impuesto idéntico, es decir, sólo puede haber acreditamiento de impuestos al patrimonio si los dos Estados Contratantes gravan al patrimonio. No obstante, los estados Contratantes pueden acordar que el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio (impuesto al Activo en México) se acrediten recíprocamente.

Para la aplicación práctica del acreditamiento del impuesto al Activo, se debe estudiar cada Convenio bilateral para evitar la doble tributación que haya celebrado México, ya que el acreditamiento no sigue un procedimiento general.

Por otro lado, los comentarios de los Artículos 23^a y 23B del Convenio Modelo de la O.C.D.E., indican que el acreditamiento debe corresponder al "impuesto efectivamente pagado", a mi entender, el impuesto realmente enterado en el extranjero.

En la siguiente lista se presenta un análisis de las posibilidades de acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto al Activo (Artículos de referencia entre paréntesis).

PAIS	¿SE PERMITE EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO EXTRANJERO CONTRA IMPAC? (ARTICULO)
ALEMANIA	NO, PORQUE NO SE CONSIDERA ACREDITAMIENTO EN LA LEY MEXICANA (23.1)
BELGICA	NO, NO SE PREVEE ACREDITAMIENTO CONTRA IMPAC (22.1)
CANADA	NO, NO SE PREVEE ACREDITAMIENTO CONTRA IMPAC (22)

COREA	NO, PORQUE NO SE CONSIDERA ACREDITAMIENTO EN LA LEY MEXICANA (23.1)
DINAMARCA	NO, NO SE PREVEE ACREDITAMIENTO CONTRA IMPAC (24.1)
ESPAÑA	NO, A PESAR DE MENCIONARSE UN IMPUESTO AL PATRIMONIO EN ESPAÑA EL ARTICULO DE ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION NO HACE SEÑALAMIENTO ALGUNO CON RESPECTO A ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS AL PATRIMONIO (23)
ESTADOS UNIDOS	NO, PORQUE NO APLICA IMPAC AL CONVENIO (2.3.a)
FRANCIA	NO, NO SE PREVEE ACREDITAMIENTO CONTRA IMPAC (21)
ITALIA	SI, SE PERMITE EL ACREDITAMIENTO Y NO SE SEÑALA QUE DEBA SER EXCLUSIVAMENTE CONTRA RENTA. (22.1. a)
JAPON	NO, PORQUE NO APLICA IMPAC AL CONVENIO (2.1.a)
NORUEGA	NO, PORQUE NO SE CONSIDERA ACREDITAMIENTO EN LA LEY MEXICANA (24.1 Y 24.8)
PAISES BAJOS	NO, PORQUE NO SE CONSIDERA ACREDITAMIENTO EN LA LEY MEXICANA (22.1)
REINO UNIDO (GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE)	NO, PORQUE NO APLICA IMPAC AL CONVENIO (2.1.a)
SINGAPUR	NO, PORQUE NO APLICA IMPAC AL CONVENIO (2.3.a)
SUECIA	NO, PORQUE NO SE CONSIDERA ACREDITAMIENTO EN LA LEY MEXICANA (23.a)
SUIZA	NO, PORQUE NO APLICA IMPAC AL CONVENIO (2.3.a)

Como puede observarse, las autoridades mexicanas han celebrado convenios para evitar la doble imposición en los cuales aceptan el acreditamiento de impuesto al patrimonio pagado en el extranjero contra el Impuesto al Activo, pero condicionando dicho acreditamiento a las disposiciones de Ley, si la LIMPAC no contempla el acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero, entonces no es posible realizar tal beneficio. Al respecto, me parece pertinente hacer los señalamientos siguientes:

- a) puede considerarse que las autoridades hacendarias mexicanas son previsoras y consideran al acreditamiento como un procedimiento que eventualmente puede establecerse en la LIMPAC en un futuro próximo. De lo contrario, la referencia a la Ley no tendría razón de ser.
- b) los Convenios bilaterales actualmente no cumplen con el objeto de evitar la doble tributación, ya que el acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero no se materializa. Se resalta que en el convenio con Dinamarca, los residentes en Dinamarca sí pueden acreditar el Impuesto al Activo pagado en México contra el impuesto al patrimonio danés (en ese mismo convenio no existe mención alguna de un posible acreditamiento del impuesto al patrimonio danés contra el Impuesto al Activo mexicano). En el Convenio Modelo de la OCDE no se considera el caso de que haya una referencia a un procedimiento contenido en una Ley interna y que dicho procedimiento no exista. A mi parecer, en éste caso concreto (el no tomar el beneficio del acreditamiento porque no lo permite la Ley interna), el sujeto pasivo no puede solicitar el mencionado beneficio a la autoridad competente puesto que ésta no posee facultades para concederlo (la Constitución no le otorga ésta atribución).

5.6 ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO OTORGADO POR MEXICO. (CONVENIO CON COREA Y CON ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

En los Convenios Bilaterales celebrados con Corea y con los Estados Unidos de América, México ha otorgado créditos contra el Impuesto al Activo, dichos créditos no se contemplan en el Convenio Modelo de la OCDE y presentan particularidades que cabe destacar.

5.6.1 COREA

El punto 3 del protocolo con Corea, establece un crédito contra el Impuesto al Activo mexicano, mismo que se reproduce textualmente.

"3. En relación con el Artículo 12

A los efectos de determinar el impuesto al Activo exigible en México de un residente de Corea, México concederá un crédito contra el impuesto sobre los Activos a que se refiere el párrafo 3 del Artículo 121 [regalías, principalmente uso o concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico], proporcionados por un residente coreano a un residente en México, en un monto igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido a las regalías pagadas (si las hubiere), aplicando la tasa del impuesto prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana, [15% sobre el importe bruto de las regalías, Art. 156 fracción I LISR] en lugar de la tasa prevista en el Artículo 12 [10%]"

EJEMPLO:

Si se otorga el uso de un bien cuyo valor para efectos de IMPAC sea de 1,000,000. y se cobran regalías por 100,000, se tendría lo siguiente:

IMPAC determinado 1.8 %	18,000
ISR que hubiera correspondido de acuerdo con la LISR 15%	15,000
IMPAC a cargo	3,000

De otra forma, si se hubiera seguido el acreditamiento señalado por Artículo 9 de la LIMPAC:

IMPAC determinado 1.8 %	18,000
ISR que hubiera correspondido de acuerdo al Convenio 10%	10,000
IMPAC a cargo	8,000

5.6.2 ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

Para el análisis de los créditos contra el Impuesto al Activo que México otorgó en el Convenio con los Estados Unidos de América se transcribirán los puntos 3 y 6 del protocolo y se realizarán las precisiones correspondientes.

"(3) En relación con los Artículos 5 (Establecimiento permanente), 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces), 7 (Beneficios Empresariales) y 13 (Regalías).

Se entiende que el impuesto al Activo establecido por México, no se aplicará a los residentes de los Estados Unidos que no estén sometidos a imposición en los términos de los Artículos 5 y 7 del presente Convenio, salvo por los Activos a que se refieren el párrafo 2 del Artículo 6 [bienes inmuebles] y el párrafo 3 del Artículo 12 [bienes muebles que se otorgan en uso o goce temporal], proporcionados por dichos residentes a un residente de México. En el primer caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos Activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta de México [21% sobre las rentas brutas Art. 148 párrafo 3 de la LISR], a las rentas brutas (si las hubiere) a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 6, aun cuando el residente de los Estados Unidos opte por ser sometido a imposición sobre una base neta según el párrafo 5 del Artículo 6,

siempre que menos del 50 por ciento de las rentas brutas del residente de los Estados Unidos provenientes de dichos Activos se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses) con personas que no sean residentes de los Estados Unidos. En el último caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos Activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido a las regalías pagadas (si las hubiere) aplicando la tasa del impuesto prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de México [15% sobre el importe bruto de las regalías, Art. 156 fracción I LISR], en lugar de la tasa prevista en el Artículo 12 [10%].”

Este punto 3 del protocolo señala tres renglones importantes con respecto al Impuesto al Activo:

-- No serán sometidos a imposición los bienes que no pertenezcan a establecimientos permanentes en México de residentes de Estados Unidos. En particular, no serán gravados los inventarios que se mantengan en territorio nacional para ser transformados por otra empresa ni los activos fijos que se utilicen para procesar los mencionados inventarios; ya que estos activos por sí solos no conforman un establecimiento permanente.

-- Por los bienes inmuebles se concede un crédito del 21% (Art. 148 párrafo 3 de la LISR) sobre las rentas brutas provenientes de los bienes inmuebles;

-- El crédito está condicionado al cumplimiento del artículo 17 del Convenio (limitación de beneficios) a fin de evitar que residentes de otros países tomen beneficios del Convenio, se establece que menos del 50 por ciento de las rentas brutas del residente de los Estados Unidos provenientes de dichos Activos se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses) con personas que no sean residentes de los Estados Unidos. Cabe destacar que si el residente de los Estados Unidos no cumple con éste requisito, el gobierno de México no estaría obligado a conceder el referido crédito. Se señala que la limitación de beneficios no está incluida en el articulado del Convenio Modelo de la O.C.D.E.

-- Por otro lado, el concepto de rentas de bienes raíces comprende no sólo los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de una propiedad inmueble sino también los provenientes de explotaciones agrícolas o silvícolas y de los derechos a los que se les apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces; para éstos tipos de ingreso habría que calcular el Impuesto sobre la Renta como si se tratara de un establecimiento permanente, en cuyo caso la tasa de impuesto sería de 34%, misma que se aplicaría a las rentas brutas para determinar el crédito en comento.

-- El crédito que se concede por los bienes muebles que otorgan en uso o goce temporal (regalías) es igual al comentado anteriormente para el caso de Corea.

“(6) Con relación al Artículo 8 (Navegación Marítima y Aérea).

Los residentes de los Estados Unidos cuyos beneficios provenientes de México no puedan someterse a imposición por México, de conformidad con las disposiciones del Artículo 8 del presente Convenio, no podrán someterse a imposición en el impuesto al Activo mexicano, por los Activos utilizados en la obtención de dichos beneficios”.

Sólo cabe señalar que el concepto de navegación marítima (Art. 8.2 del Convenio con Estados Unidos) no comprende la transportación por cualquier otro medio de transporte proporcionada directamente por la empresa ni la prestación de servicios de alojamiento, por lo tanto los Activos utilizados en estas actividades si serán gravadas por el Impuesto al Activo.

5.7 NO DISCRIMINACION

En cuanto al concepto de No discriminación aplicable a los Convenios que México ha celebrado para evitar la doble imposición y con relación al Impuesto al Activo, me permito destacar lo siguiente:

- Los nacionales del otro Estado Contratante tienen derecho a los estímulos fiscales y exenciones que México otorgue a sus propios nacionales (ver apartado 4.27 Estímulos fiscales de este trabajo).
- Considero que no es discriminatorio el procedimiento que establece la Ley del Impuesto al Activo en el Artículo 2 párrafos penúltimo y último, referente a la forma en que los residentes en el extranjero deben determinar el valor de los inventarios y del Activo fijo cuando los mantengan en territorio nacional por un período menor de un año. Como

se recordará, los comentarios al Artículo 24 (No discriminación) del Convenio Modelo de la OCDE, permite establecer procedimientos especiales para los nacionales del otro Estado Contratante a efecto de hacer más accesible la mecánica de determinación de los gravámenes.

IDEAS CONCLUYENTES DEL TRABAJO.

En este apartado me permitiré resaltar lo que considero los aspectos más relevantes del presente trabajo.

- El gobierno mexicano ha iniciado un proceso de celebración de tratados fiscales con diversos países y seguramente continuará con esto debido a la globalización de la economía mexicana, en tal virtud se puede considerar que el tema de estudio de los mencionados tratados se encuentra en sus inicios.
 - Merced a la adhesión de México a la O.C.D.E., los lineamientos establecidos por esta organización (v.g. precios de transferencia, el concepto de establecimiento permanente, etc.) se han incorporando paulatinamente a las leyes fiscales mexicanas, y estimo que se seguirán adoptando en la legislación mexicana criterios de dicha organización.
 - Aún no existe jurisprudencia respecto de los siguientes aspectos que a mi parecer pueden forjar las bases de estudio y de interpretación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación:
 - jerarquía que guardan los tratados internacionales con respecto a las leyes emitidas por el Congreso de la Unión (art. 133 Constitucional).
 - interpretación de los conceptos contenidos en los mencionados tratados internacionales
 - La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha emitido una traducción oficial del Convenio Modelo de la OCDE, de los comentarios que sobre el mismo ha realizado el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ni de las notas técnicas aplicables a cada convenio específico (el Departamento del Tesoro de Estados Unidos sí las ha publicado respecto del convenio con México). Lo anterior, considero que va en detrimento de la seguridad jurídica del contribuyente. Los idiomas oficiales de la OCDE son inglés y francés. La propia OCDE ha publicado una traducción al castellano del mencionado Convenio Modelo y de sus comentarios, realizada por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda de España.
 - Como lo mencioné anteriormente en el desarrollo del presente trabajo, estimo que la mayor aportación conceptual del mismo es el haber llegado a la conclusión de que: el método de interpretación jurídica que debe aplicarse en materia de tratados fiscales internacionales es el lógico-conceptual, inclusive en aquellos casos referidos a determinación de cargas a los particulares (objeto, sujeto, base y tasa). Considero que esta aportación es relevante para el estudio de los tratados internacionales en materia fiscal, puesto que todo concepto no definido en los propios tratados habrá de interpretarse atendiendo al contexto del mismo y si en forma supletoria se aplican las leyes fiscales mexicanas, entonces se deberá hacer valer la interpretación estricta de dichas disposiciones.
 - Los diversos convenios para evitar la doble tributación internacional que México ha firmado no siguen un patrón único de elaboración, todos son diferentes entre sí, lo cual conlleva una dificultad para su estudio, análisis y práctica, ya que cada convenio en particular involucra lo siguiente:
 - El Convenio Modelo de la O.C.D.E. con los respectivos comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE..
 - Las leyes de los impuestos comprendidos (I.S.R. e IMPAC)
 - El Código Fiscal de la Federación.
 - Las diversas leyes mexicanas a que hacen mención (implícita o explícitamente) los ordenamientos mencionados
- en virtud de lo anterior, sugiero esta secuencia:
- a) identificar y analizar los conceptos de cada elemento de la legislación arriba indicada.
 - b) correlacionar dichos conceptos entre sí a fin de identificar similitudes y discrepancias
 - c) cuando existen discrepancias, en principio se deberá considerar el concepto contenido en el convenio (siempre y cuando se respeten las salvaguardas contra el uso indebido), el cual normalmente otorga algún beneficio al contribuyente . en virtud de que el objeto de los convenios internacionales en materia impositiva es evitar la doble imposición internacional.
 - d) analizar la situación específica del contribuyente a la luz de los incisos anteriores, como punto capital se destaca que se deberá verificar que el convenio aplique al contribuyente.
- Aquellos convenios para evitar la doble imposición internacional en que se incluye al Impuesto al Activo como impuesto comprendido en los mismos, no cumplen cabalmente con su objeto (evitar la doble imposición internacional) y dejan entrever que, posiblemente, el concepto principal de negociación de

éstos Convenios fue el Impuesto sobre la Renta y que se soslayó al Impuesto al Activo, debido a que no incluyen:

- a) El artículo 22 del Convenio Modelo de la OCDE de los Estados Contratante para gravar el patrimonio (No se delimita el derecho de los Estados para gravar el patrimonio).
- b) La posibilidad de acreditamiento del impuesto al patrimonio pagado en el extranjero contra el IMPAC (los contribuyentes mexicanos no pueden acreditar el impuesto al patrimonio pagado en el otro Estado y por ende no se puede aplicar el procedimiento de eliminación de la doble imposición). Se puntualiza que, a mi parecer, esta situación es conocida por las autoridades que intervinieron en las negociaciones y que sencillamente no quisieron otorgar el beneficio del acreditamiento al contribuyente mexicano. Para reafirmar esta apreciación, se señala que en el convenio con Dinamarca, el Impuesto al Activo mexicano es acreditable en Dinamarca y no existe mención alguna respecto a un posible acreditamiento del impuesto al patrimonio danés contra el Impuesto al Activo mexicano. Esta observación se hace en forma independiente de lo que señala el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, el cual permite el acreditamiento de Impuesto sobre la Renta contra el Impuesto al Activo.

--- En cuanto a la reducción del valor del activo por las deudas contratadas con residentes del "otro Estado Contratante", de conformidad con el artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE "No Discriminación", los Estados Contratantes pueden establecer que no se consideren éstas deudas para reducir el valor del activo; pero el principio general de la "No Discriminación" es genérico y si se desea no permitir la reducción del activo, tal situación debe ser señalada específicamente en el texto del Convenio, puesto que si no es así entonces la deducción debe ser permitida. Se resalta una falta conceptual importante en la redacción de varios convenios para evitar la doble tributación. Con una "falta conceptual importante en la redacción" quiero decir que lo escrito y firmado en los convenios es diferente a lo que pudo haber sido la intención de las partes al no excluir explícitamente la reducción del activo por deudas contratadas con residentes en el otro Estado.

--- México, como país en desarrollo, está en competencia con otras economías a fin de atraer el capital internacional, para que éste invierta en el país y genere fuentes de trabajo para la población. Con el ingreso de México a la OCDE el país adquiere, sin menoscabo de su soberanía y al menos con los otros miembros de la OCDE, un compromiso de apertura económica y de facilitar el libre flujo de capitales, servicios y mercancías y es por ello que se adhiere a los lineamientos genéricos que la OCDE hace en un renglón tan importantes como lo es el aspecto fiscal, en particular los acuerdos para evitar la doble tributación.

Me pregunto si el inversionista extranjero, que se desea atraer para impulsar a la economía nacional, ¿siente seguridad ante medidas adoptadas por México en sus tratados bilaterales para evitar la doble tributación, algunas de las cuales difieren de los principios acordados en el seno de la propia OCDE? ¿si piensa que será necesario entrar en procesos judiciales debido a la falta de pronunciamientos técnicos de las autoridades competentes?

¿si deberá emplear recursos para poder dilucidar que Estado tiene el Derecho de gravar sus bienes?

--- Por otro lado se mantienen interrogantes respecto a la redacción de algunos Convenios:

¿Por qué se acuerda otorgar el beneficio de acreditamiento de IMPAC si se sabe que no puede aplicarse dicho acreditamiento por no estar contemplado en Ley? A mi parecer sería mejor detallar la mecánica de acreditamiento o señalar explícitamente la negativa del mismo.

¿Por qué, en materia de reducción del activo por deudas, se tiene una redacción confusa, si existe el criterio de la OCDE de mencionar explícitamente en los Convenios las excepciones a los principios de la no discriminación?

¿Por qué algunos Convenios firmados por México mencionan al IMPAC como impuesto incluido y después no hay ninguna referencia al mismo? No identifiqué el trasfondo de esta situación.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRJOJA V, Adolfo
1995⁰ *Derecho fiscal.*
México: Editorial Themis.
- BETTINGER B., Herbert
1997⁴ *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación.*
México: Ediciones Fiscales ISEF
- 1995 *Precios de transferencia. (sus efectos fiscales)*
México: Ediciones Fiscales ISEF
- CALDERÓN D., Mario
1994 *Algunas consideraciones respecto al concepto de ingreso y su acumulación para efectos del impuesto sobre la renta.*
México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
- CALVO, Enrique, ed.
1994a *Definiciones Generales- Comentario 3. (Colección tratados internacionales en materia tributaria)*
México: Editorial Themis.
- 1994b *Entrada en vigor de los tratados e inicio de sus efectos.- Comentario 29. (Colección tratados internacionales en materia tributaria)*
México: Editorial Themis.
- CHAPOY B., Dolores B.
1972 *Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional.*
México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. U.N.A.M.
- CARRASCO I., Hugo
1995 *Derecho fiscal constitucional.*
México: HARLA
- DE PINA V., Rafael
1983¹¹ *Diccionario de Derecho*
México: Editorial Porrúa
- DE LA TORRE, Alejandro et al.
1994 *Compilación de tratados tributarios Tomo I.*
México: Dofiscal editores.
- 1995 *Compilación de tratados tributarios Tomo II.*
México: Dofiscal editores.
- DESENTIS R., Arturo
1994 *Estudio de los convenios de doble imposición con EUA y Canadá.*
México: Dofiscal Editores.

- IBARRA P, José
1993 *Crédito de impuestos sobre la renta pagados en el extranjero.*
México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. (IMCP), ed.
1992 *Tratados para evitar la doble imposición.*
México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
- 1994a *Entorno fiscal de la apertura económica.*
México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
- 1994b *Implicaciones fiscales de las operaciones internacionales.*
México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
- 1994c *Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las garantías individuales en materia tributaria.*
México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
- MARGAIN M, Emilio
1977⁴ Introducción al estudio del derecho tributario mexicano
S.L.P. : Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- MEXICO
1997^{6a}. *Código Civil para el Distrito Federal*
(Colección Porrúa- Leyes y Códigos de México
México: Editorial Porrúa)
- 1996 *Código Fiscal de la Federación*
1997 (contenida en el Sumario Fiscal)
1998 México: Editorial Themis
- 1996 *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*
(compilación por Mónica Alducin y Ana Paula Domínguez)
México: Editorial SISTA
- 2 enero 1992 Diario Oficial
Ley sobre la celebración de tratados
México: Secretaría de Gobernación
- 17 julio 1992 Diario Oficial
Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
México: Secretaría de Gobernación
- 10 febrero 1993 Diario Oficial
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
México: Secretaría de Gobernación
- 16 marzo 1993 Diario Oficial
Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.

México: Secretaría de Gobernación

- 3 febrero 1994 **Diario Oficial**
Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
México: Secretaría de Gobernación
- 16 marzo 1994 **Diario Oficial**
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
México: Secretaría de Gobernación
- 15 junio 1995 **Diario Oficial**
Decreto de promulgación de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.
México: Secretaría de Gobernación
- 15 junio 1995 **Diario Oficial**
Decreto de promulgación del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos sobre Privilegios e Inmunidades de la Organización en los Estados Unidos Mexicanos.
México: Secretaría de Gobernación
- 15 marzo 1995 **Diario Oficial**
Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y ganancias de capital.
México: Secretaría de Gobernación
- 29 marzo 1995 **Diario Oficial**
Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y prevenir la evasión fiscal.
México: Secretaría de Gobernación
- 29 marzo 1996 **Diario Oficial**
Resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior
México: Secretaría de Gobernación
- 25 enero 1996 **Diario Oficial**
Protocolo adicional que modifica el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en Washington, D.C., el 18 de septiembre de 1992.
México: Secretaría de Gobernación
- 20 marzo 1997 **Diario Oficial**

Decreto por el que se declaran reformados los artículos 30, 32 y 37 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
México: Secretaría de Gobernación

- 21 marzo 1997 Diario Oficial
Reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior.
México: Secretaría de Gobernación
- 29 diciembre 1997 Diario Oficial
Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales.
México: Secretaría de Gobernación
- 09 marzo 1998 Diario Oficial
Reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior.
México: Secretaría de Gobernación
- 27 mayo 1998 Diario Oficial
Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Dinamarca para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
México: Secretaría de Gobernación
- 1996 *Ley del Impuesto sobre la Renta*
1997 (contenida en el Sumario Fiscal)
1998 México: Editorial Themis
- 1996 *Ley del Impuesto al Activo*
1997 (contenida en el Sumario Fiscal)
1998 México: Editorial Themis
- MUNDO M., Isabel
1996 *Estudio esquemático de la Ley del Impuesto al Activo (Actualizado a junio del 96)*
Prontuario de Actualización fiscal (revista) número 170: pág. 27-34
México: Editada por Sistemas de información contable y administrativa computarizados

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT

- 1978(1977) *Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio*
(t. fran. España. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales)
Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda.
- 1997(1995) *Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio*
(t. al español España. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales)
París: OCDE
-
- 1994 *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations (discussion draft of part I). (Lineamientos de precios de transferencia para empresas internacionales y administradoras de impuestos (borrador de la discusión parte I)).*
París: OCDE

-
- 1997 *Model tax convention on income and on capital. (Modelo de Convenio*
 1995 *Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio)*
 París: OCDE
-
- s.f. *The OECD (La OCDE).*
 París: OCDE
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS**
- 1986 *Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales.* (contenida en DE LA TORRE, Alejandro et al. 1994 *Compilación de tratados tributarios. Tomo I.*)
 México: Dofiscal editores.
- OXFORD UNIVERSITY** *Advanced learner's dictionary of current english*
 1995^{5a 6a} Oxford: Editorial Oxford University Press
- PÉREZ DE ACHA, Luis M., ed.**
- 1994a *Establecimiento permanente- Comentario 5.*
(Colección tratados internacionales en materia tributaria)
 México: Editorial Themis.
- 1994b *Beneficios de las empresas- Comentario 7.*
(Colección tratados internacionales en materia tributaria)
 México: Editorial Themis.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA**
- 1992²¹ *Diccionario de la Lengua Española*
 Tomos I y II
 Madrid: Editorial Espasa Calpe
- REYES M, Oswaldo** *Estudio de las opciones legales fiscales.*
 1996 México: Editorial PAC
- RODRIGUEZ L., Raúl** *Derecho Fiscal*
 1986² México: Editorial HARLA
- RODRÍGUEZ M., Gregorio**
 1993 *Contribuciones* (borrador de libro utilizado en su cátedra del Diplomado en Impuestos- Instituto de Investigaciones Jurídicas- UNAM)
 NL.: NE.
- SIMON AND SCHUSTER**
- 1993 *Diccionario internacional inglés/español*
 Nueva York: Editorial Prentice Hall
- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (SHCP)**
- 21.01.98 *Estado que guardan los convenios fiscales celebrados por México.*
 México: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- SF** *Tratados para evitar la doble tributación.*
 Tomo I México con:

Alemania- Bélgica- Canadá- Ecuador- España- Estados Unidos de América- Francia- Italia- Países Bajos- Suecia- Suiza.
México: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN
marzo 1996 *Semanario Judicial de la Federación . Marzo 1996. Novena época*
México: Suprema Corte de Justicia de la Nación

TENA R., Felipe *Derecho constitucional mexicano*
1995 29 México: Editorial Porrúa

THEMIS *Tratados internacionales en materia tributaria*
1997 México: Editorial Themis