

UNIVERSIDAD NUEVO MUNDO

878509

18
2ef

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



ANALISIS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICION Y LA EVASION FISCAL ENTRE MEXICO Y
CANADA.

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:
HECTOR REYES SALINAS

DIRECTOR DE TESIS: LIC. FERNANDO GOMEZ DE LARA

MEXICO, D.F.

1995



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

a mi Madre.

Por su Incansable Ejemplo
de lucha en la vida y
por su Apoyo y Amor -

a mi Esposa y a mi Hermano.

Por su Cariño, Apoyo y Comprensión

a mis Maestros de la Universidad.

Por sus Conocimientos Aportados

ANALISIS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y LA EVASION FISCAL ENTRE MEXICO Y CANADA.

Introducción..... 1

CAPITULO I EL ORDEN JURIDICO FISCAL INTERNACIONAL

1.1.- La jurisdicción impositiva y el Derecho Fiscal Internacional..... 2

1.2.- La doble imposición internacional:

a).- Planteamiento del problema..... 14

b).- Límite a la potestad tributaria de los Estados en materia internacional..19

c).- Causas y efectos de la doble imposición internacional..... 21

d).- Métodos para evitar la doble imposición internacional..... 27

1.3.- Sistema mexicano para evitar la doble imposición internacional:

a) Métodos unilaterales..... 36

b) Métodos multilaterales..... 37

CAPITULO II
PRINCIPALES RECOMENDACIONES EN MATERIA DE TRATADOS INTERNACIONALES.

2.1.- Recomendaciones de la Organización de las Naciones Unidas.....	38
2.2.- El modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)	42
2.3.- Posición de los Estados Unidos de América.....	45

CAPITULO III
ANALISIS DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

3.1.- Ambito de Aplicación del Convenio	
a) Ambito de Aplicación Constitucional.....	47
b) Impuesto Sobre la Renta.....	48
c) Regla General.....	48
d) Reglas Particulares.....	49
e) Impuestos Comprendidos.....	49
f) Establecimiento Permanente.....	49
g) Casos de Excepción	50

3.2.- Distribución de las fuentes imponibles:

A) Rentas inmobiliarias.....	51
B) Beneficios de las empresas.....	53
C) Transportación marítima y aérea.....	70
D) Personas asociadas.....	76
E) Dividendos.....	80
F) Intereses.....	92
G) Regalías.....	103
H) Ganancias de Capital.....	109
I) Trabajos Independientes.....	115
J) Trabajos Dependientes.....	116
K) Participaciones de Consejeros.....	118
L) Artistas y Deportistas.....	119
M) Pensiones y Anualidades.....	121
N) Funciones Públicas.....	122
O) Estudiantes.....	124
P) Otras Rentas.....	124

3.3.- Métodos Aplicados para prevenir la doble imposición:

a) Para México.....	126
b) Para Canadá.....	127

3.4.- La solución de controversias derivadas del Tratado:

a) Amigable Composición.....	128
b) Heterocomposición.....	129

CAPITULO IV

COMPARACION DE LA CARGA FISCAL ENTRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO Y LA RESULTANTE CON LA APLICACION DEL TRATADO.

4.1.- Rentas Inmobiliarias.....	130
4.2.- Beneficios de las Empresas.....	130
4.3.- Transportación Marítima y Aérea.....	131
4.4.- Personas Asociadas.....	132
4.5.- Dividendos.....	133
4.6.- Intereses.....	133
4.7.- Regalías.....	134
4.8.- Ganancia de Capital.....	135
4.9.- Honorarios.....	136

4.10.- Salarios.....	137
4.11.- Participación de Consejeros.....	137
4.12.- Artistas y Deportistas.....	137
4.13.- Pensiones y Anualidades.....	138
4.14.- Funciones Públicas.....	138
4.15.- Estudiantes.....	138
4.16.- Otras rentas.....	139
Conclusión.....	140
Bibliografía.....	142
Tratado.....	144

INTRODUCCION.

En los últimos años, el mundo ha experimentado una profunda transformación política y económica.

El liderazgo mundial de la Unión Soviética y de los Estados Unidos de América ha pasado a formar parte de la historia para dejar el lugar principal a diferentes bloques comerciales, políticos, militares o financieros.

Así, se ha experimentado la desintegración de la Unión Soviética, y la formación de la comunidad económica europea, del Mercosur, de la cuenca del pacífico y de la zona de libre comercio de América del Norte.

Esta integración por bloques también ha opacado el papel que había estado desarrollando diversos acuerdos internacionales como el acuerdo general de aranceles y comercio (GATT), entre otros.

La firma por México del Tratado de Libre Comercio para América del Norte, resolvió la forma de terminar en cierto tiempo con diversas barreras arancelarias y no arancelarias que obstaculizaban el tránsito de bienes y de servicios entre México, Estados Unidos y Canadá, pero era necesario que se complementara con un Convenio para evitar la doble tributación y así facilitar los flujos financieros, de empleo, de inversión y de comercio.

México había permanecido al margen de los acontecimientos mundiales al tener una economía cerrada, pero al abrir sus fronteras se ve afectado por una profunda transformación que empezó a experimentarse con la llegada al poder del Licenciado Carlos Salinas de Gortari, lo cual ha llevado a la firma de tratados para evitar la doble tributación, primeramente con Canadá y después con otros países y en este mismo sentido de apertura México ha abierto también su mercado financiero al permitir la cotización de valores extranjeros en la Bolsa Mexicana y al mismo tiempo ha estimulado la colocación de títulos mexicanos en el exterior.

Todo lo expuesto sirve como marco de referencia para explicar la importancia de la celebración del Convenio México-Canadá para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta.

Este trabajo, en consecuencia, tiene como finalidad explicar la forma en que dicho Convenio transforma las reglas tradicionales que se han usado para evitar la concurrencia impositiva internacional y orientar a los interesados sobre los efectos que la aplicación de dicho tratado tiene en las transacciones que se realicen entre ambos países.

CAPITULO I.

EL ORDEN JURIDICO FISCAL INTERNACIONAL.

1.1. La jurisdicción impositiva y el Derecho Fiscal Internacional.

El concepto de desarrollo ha sido objeto de una profusa bibliografía. Hoy en día existe opinión formada entre los entendidos de la materia, acerca de la existencia de dos aspectos involucrados en el mismo. Por un lado el netamente económico o cuantitativo y por otro el social o cualitativo.

El concepto cuantitativo, al que muchos prefieren llamar crecimiento en vez de desarrollo, se apoya en la determinación y medida de la evolución del Producto Interno Bruto [(Gross Domestic Product) valor total de los Bienes y servicios producidos en un país en un periodo (Normalmente de un año), deduciendo lo consumido en la producción; es decir, valor total final.]¹ de cada país y más propiamente del Producto Interno Bruto individual o "per cápita" y sirve para evaluar en términos numéricos la riqueza producida por un país en un año, determinado en términos nominales y globales y también en términos reales o sea, tomando en cuenta el aumento de la población.

Si bien se le reconocen deficiencias, el concepto de PIB individual, es hoy en día casi universalmente utilizado, sobre todo a nivel de los organismos internacionales y sirve no sólo para medir la situación económica dentro de un mismo país sino para efectos de comparación internacional.

El concepto cualitativo ha sido una creación relativamente más nueva o moderna y básicamente sostiene que el desarrollo de un país está íntimamente vinculado a los aspectos sociales de su evolución, en cuanto al goce de beneficios y oportunidades para todos los habitantes del mismo, en términos de educación, vivienda, salud, disfrute de beneficios sociales, etcétera.

En términos resumidos y para reunir ambos aspectos del desarrollo, diría que son igualmente importantes, de forma tal que llega a considerarse que puede existir crecimiento con desarrollo social y es casi imposible que exista desarrollo social sin crecimiento.

¹ J.M. Rosenberg., Diccionario de administración y Finanzas, Pag. 331

Según J.M. rosenberg "El concepto INVERSION es esencialmente económico. Podemos señalar que la inversión es el factor económico principal generador del crecimiento económico. Se trata de una variable dependiente de la renta y más específicamente de la diferencia entre el total de la renta o ingreso de una persona y el consumo o gasto de la misma.²

Puede señalarse que cuanto más gane o renta obtenga una persona, también más posibilidad habrá de que exista un mayor margen disponible de la misma para fines de inversión. La inversión se materializa en términos financieros, físicos (equipos, maquinaria) e intangibles (tecnología). La inversión en cualquiera de sus formas promueve el desarrollo de actividades comerciales, industriales y agropecuarias y como consecuencia, el empleo, el consumo y la consiguiente generación de mayor inversión.

Por lo tanto, en términos de crecimiento, todos los entendidos y por supuesto los gobiernos, están permanentemente empeñados en generar inversión y promover la misma como un ingrediente indiscutible de aquél.

Un país puede proponerse una forma de crecimiento hacia dentro que consista básicamente en estimular la generación y promoción de la propia inversión doméstica y existen algunos ejemplos (la República Popular China, entre ellos). En todo caso, ello puede resultar más fácil para los países con un fuerte volumen PIB y sobre todo de PIB individual, o sea, que tengan posibilidades de utilizar la disponibilidad interna de renta. En los países socialistas existe una política de fuerte comprensión del consumo como forma de obtener fondos para la inversión. Sin embargo, en general, por propia naturaleza, los llamados países subdesarrollados, en desarrollo o en vías de desarrollo como se les llama normalmente carecen de una renta global y de una renta individual suficiente para generar los recursos susceptibles de transformarse en inversión.

De ahí, la necesidad de encarar también una forma de crecimiento hacia afuera que implica la contribución de economías extranjeras en forma principalmente de inversión y en el desarrollo de políticas agresivas de exportaciones (que obviamente es un fenómeno interrelacionado, ya que exportaciones para un país significan importaciones para el otro).

Por que "el flujo de capitales internacionales, además de las exportaciones, es el único instrumento que permite a los países en desarrollo crecer a una tasa superior de la que sería posible si sólo utilizaran sus bajos niveles de ahorro. Por

² Idem: 217

tal motivo el financiamiento externo, ya sea oficial o privado, tiene una gran prioridad y al mismo tiempo una alta misión que cumplir en el terreno económico mundial, es decir, el de ser el vehículo por el cual se transmite la tecnología y riqueza de los pueblos avanzados a aquellos cuyas posibilidades productivas no han sido explotadas en su totalidad". Además, "los economistas clásicos sentaron las bases analíticas en que se fundamentan los teoremas de la economía neoclásica sobre el incremento del bienestar mundial producido por el intercambio externo"³

Sin llegar a decir que ese incremento de bienes haya sido compartido en forma proporcional por las partes contrayentes, si se puede llegar a determinar que existen beneficios mutuos en la transmisión de capitales externos.

En conclusión, la mayor parte de los países en desarrollo requieren de inversión extranjera para acelerar su crecimiento. Esa inversión extranjera operará entre otras variables, sobre las exportaciones y al desarrollar las mismas se promoverá la ampliación de mercados, producción también ampliada, mayor tecnología, empleo y rebaja de costos.

Las manifestaciones más concretas de la inversión extranjera son:

- transferencia de tecnología
- inversiones en cartera (capital accionario)
- licencias, patentes
- inversión indirecta (financiamiento y préstamos)
- inversión directa (fundamentalmente empresas transnacionales).

Se destacaban dos aspectos de la evolución y tendencia del financiamiento externo de América Latina en la década del 60s. Esos dos aspectos son:

a) Mayor importancia relativa que adquirió el financiamiento privado a expensas del financiamiento oficial y gubernamental (sobre todo por la expansión de las empresas transnacionales y de los bancos multinacionales).

b) Incremento de la inversión indirecta frente a la directa.

Las Empresas Transnacionales constituyen la manifestación contemporánea tangible de la inversión privada exterior directa. La definición de las mismas, sus características y otros aspectos han sido extensamente divulgados en los últimos años.

³ Gunnar Myrdal., Los Efectos Económicos de la política fiscal. Pag. 211

Para una idea general de la importancia de las mismas, se señala por algunos autores que "dentro de una generación, cerca de 400 a 500 corporaciones poseerán casi dos tercios de los activos fijos del mundo" y también "a fines del siglo, 300 grandes empresas dominará la economía mundial" o que "la General Motors tiene un volumen de ventas superior al Producto Nacional Bruto de Suiza, de Dinamarca, de Turquía o Grecia y también el de muchos países, asiáticos, africanos y latinoamericanos".

A continuación se analizan cifras relativas a la inversión directa extranjera en el hemisferio occidental especialmente en América Latina, señalándose al efecto lo siguiente:

a) A fines de 1967, la inversión directa extranjera básicamente (ET) ascendía a los 105 mil millones de dólares. De ese total, algo más del 33% se localizaba en el hemisferio occidental y dentro del hemisferio occidental había casi una división por mitades entre Canadá por un lado y países americanos (México, países de América Central y América del Sur). Del total de la inversión directa extranjera antes citada, casi el 54% tenía como país de origen a Estados Unidos de América.

b) La inversión directa privada industrial de Estados Unidos en el extranjero, ascendía de casi 52 mil millones de dólares a fines de 1966, a 133 mil millones a fines de 1975 (aumento de un 156%).

En el mismo periodo, la inversión en el hemisferio occidental subió de 25 mil millones a 53 mil millones (112% de aumento). La inversión privada industrial de Estados Unidos, a fines de 1975, era de 37% en el hemisferio occidental y del 63% en el resto del mundo (Europa, Asia, Africa y Oceanía). En el Reino Unido sólo ascendió a 10%.

Dentro del hemisferio occidental, la inversión privada industrial de Estados Unidos de 1975, era de 58% en Canadá y del 42% en los países americanos.

Las ventajas de las actividades de las Empresas Transnacionales, se resumen ya que pueden esperarse de las operaciones de las ET en relación tanto con los países sede como los países huéspedes o receptores.

En síntesis, puede afirmarse que esas ventajas en general, se reconocen potencialmente en las siguientes áreas:

a) Transferencia de tecnología (algunos, no obstante sostienen que los países en desarrollo reciben muchas veces tecnologías obsoletas o caras y otras aun inconvenientes).

b) Sobre la balanza de pagos, específicamente exportaciones, la inversión

extranjera aumenta la productividad nacional en el país sede o exportador de capital, si el rendimiento en el exterior es superior a la rentabilidad interna y permite ampliar mercados y fomentar el empleo y la productividad (algunos sindicatos obreros de países desarrollados piensan lo contrario); y en general, se admite que a corto plazo y ciertamente a largo plazo, la inversión extranjera aporta una contribución positiva a la balanza de pagos del país exportador de capital mediante la repartición de rentas de la inversión, regalías y la creación de mercados de exportación.

Los países receptores se benefician con una ampliación de sus exportaciones hacia los países sede o hacia terceros países. aumento de la ocupación, mejoramiento de la producción, etc.⁴

c) El aumento del empleo puede ser una consecuencia lógica del impacto favorable de la inversión extranjera en la producción interna y en el aumento de las exportaciones.

d) Los países receptores incrementan sus ingresos fiscales.

Es un hecho notorio que las relaciones económicas internacionales a nivel principalmente del comercio de bienes (exportaciones e importaciones) constituyen la base de una muy buena cantidad de ingresos fiscales en la mayor parte de los países americanos.

Este es sin duda, un primer aspecto de la importancia del comercio internacional en relación con los ingresos fiscales gubernamentales.

Un segundo aspecto, que puede ser contradictorio con el anterior, por lo menos en el corto plazo, es el relacionado con el interés de los países en desarrollo en promover la inversión extranjera con vistas a favorecer el impacto de la misma en sus economías, estableciendo regímenes favorables de incentivo en el campo fiscal (beneficios fiscales que no van normalmente dirigidos específicamente a la inversión extranjera, pero que tienden indudablemente a incentivar su llegada).

Aquí se produce también un primer enfrentamiento entre las distintas filosofías con que los países desarrollados y en desarrollo han venido estructurando sus respectivos sistemas tributarios. Los países desarrollados han venido estructurando sus sistemas tributarios sobre la base de tres principios

⁴ CFR, Idem, Pag. 61

básicos:

- **Neutralidad:** que se define como aquella situación "en que la forma de tributación no interfiere o afecta la decisión del contribuyente de invertir en su país o en países extranjeros" y en consecuencia no debe haber una carga efectiva tributaria diferencial entre la inversión nacional y la extranjera que afecte los rendimientos netos.

- **Equidad:** "personas en igual posición económica deben recibir un trato igual", lo que significa en una economía abierta que el impuesto sobre la renta "debe ser independiente de la composición del ingreso en lo que hace a las fuentes nacionales y extranjeras".

- **Eficiencia:** "para que exista una asignación eficiente del capital en todo el mundo, los impuestos no deben inferir con la elección entre la inversión nacional o extranjera o con la distribución de la inversión extranjera entre los distintos países".

Los principios antes expuestos, justifican la adopción de criterios de imposición tales como los de residencia y el mundial.

Los países en desarrollo observan que los flujos de inversión no son recíprocos en sus relaciones con los países desarrollados y por otra parte se ven estimulados por necesidades presupuestales que van hacer imperioso o tener un poder de imposición exclusivo sobre las rentas producidas y los bienes situados en su territorio.

Por otra parte y teniendo necesidad de contar con las inversiones extranjeras, los países en desarrollo tienen el mayor interés en que las exoneraciones y ventajas fiscales que otorguen se conviertan en beneficios y ventajas efectivas para el inversionista y no para el fisco extranjero.

Lo anteriormente expuesto justifica para tales países la adopción del criterio de imposición de la fuente, que da derecho a gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que perciben o poseen, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante o su domicilio. Así mismo, según la posición de éstos, las ventajas que obtienen los países exportadores de capital de sus inversiones en el exterior, justifican la concesión de beneficios con el tax sparing (crédito por impuesto condonado), tax deferral (diferimiento de impuesto), etcétera.⁵

Esa confrontación de principios filosóficos entre países desarrollados y en

⁵Mario I. Blejer and Adrienne Cheasty., Fiscal Policy, stabilization, and Growth in Developing Countries, Pág. 93

desarrollo y por supuesto la coexistencia de principios universales de imposición entre los países desarrollados, ha generado básicamente dos tipos de problemas tributarios, cuya dimensión se ha ampliado en cantidad y complejidad atento al desarrollo de los medios de comunicación, movilidad de personas y capitales y fundamentalmente, operaciones de empresas transnacionales. Esos dos problemas tributarios vinculados directamente con las relaciones económicas internacionales son:

a) **Múltiple imposición internacional (sobre todo, doble imposición).**

b) **Evasión y elusión o evitación de impuestos en una, en varias o en todas las jurisdicciones fiscales.**

Para enfrentar esos problemas, los países aplican medidas legislativas y administrativas unilaterales y también se ha desarrollado una gran cantidad de análisis para procurar la cooperación entre los países, que ha conducido a la celebración de tratados tributarios como manifestación concreta de esa cooperación.

Los trabajos en relación con los tratados tributarios arrancan propiamente con la antigua Sociedad de las Naciones y han recogido luego importantes antecedentes a nivel de los países desarrollados agrupados en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

El enfoque exclusivamente dentro de los países desarrollados ha encontrado natural oposición entre ellos mismos y ello ha movido a las Naciones Unidas a desplegar una importante tarea en este campo desde fines de la década del 60s.

En particular, en los países latinoamericanos la preocupación por estos problemas se sitúa a nivel de los trabajos y esfuerzos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y los miembros del Acuerdo de Cartagena (PACTO ANDINO), sin perjuicio del esfuerzo o de entidades privadas como el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

La conclusión al momento de enfocar los principios rectores en materia de tratados tributarios, es que los países desarrollados procuran que los mismos sirvan, principalmente dentro de su filosofía, como instrumento para evitar la doble tributación, impedir la evasión internacional y facilitar el libre movimiento de personas, capitales y tecnología.

A su vez, los países en desarrollo, sin negar esos propósitos, buscan

básicamente que los tratados sirvan para promover el crecimiento de sus economías." Al efecto, en un informe preparado por el Grupo de Trabajo sobre Tributación y Fiscalización de Multinacionales y que consta en el libro del Centro sobre la Asamblea de El Salvador en 1972, el delegado de Brasil señalaba que en ciertos casos el problema fiscal no resulta tan importante o prioritario para un país subdesarrollado interesado en obtener los mejores resultados de las operaciones de las ET en su territorio".⁶

De lo que se trata, es de promover fórmulas que concilien los intereses en juego de ambos grupos de países que resuelvan problemas administrativos que conlleva la celebración de acuerdos tributarios.

Tal como se ha afirmado reiteradamente, los países en desarrollo y particularmente los de América Latina, participan en muy pequeña proporción en la amplia red de tratados tributarios comprensivos actualmente en vigor.

El poder en la teoría jurídica se considera generalmente como un elemento o tributo del Estado. Se dice que el poder es la coacción o capacidad del Estado de imponer mandatos de conducta a las personas. Sin entrar a una indagación sobre la naturaleza del poder estatal o de justificación ideológica, es un hecho histórico que las organizaciones sociales que conocemos como estados, manifiestan un mínimo de capacidad para hacer efectivos los mandatos de la autoridad o autoridades estatales.

El llamado poder tributario, o potestad tributaria del Estado, se refiere a la capacidad del Estado de imponer mandatos de conducta a las personas, consistentes en la contribución de recursos económicos al erario del Estado. El poder tributario es el poder del Estado respecto de una materia o ámbito de la conducta. De nuevo, sin entrar a una indagación sobre la naturaleza del poder tributario de su justificación ideológica, es un hecho que todo Estado histórico manifiesta un mínimo de capacidad para hacer efectivos deberes de contribución de recursos económicos al erario estatal, a cargo de las personas.

El poder estatal está condicionado, y aun constituido, por normas de derecho internacional y de derecho nacional. El ámbito de validez de las normas de derecho nacional, está determinado por normas de derecho internacional, principalmente por lo que hace al espacio y a las personas. Por lo que hace a la validez temporal y material de las normas estatales, la determinación de su ámbito principalmente se encuentra en normas de derecho nacional de la mayor

⁶ Tillinghast David R., Tax Aspects of International Transactions, Pag. 317

jerarquía; a saber, las normas constitucionales.

El poder tributario del Estado está condicionado por normas del derecho internacional general (no convencional o generado por tratados) en un doble sentido. Primero, conforme al derecho internacional general, sólo las organizaciones sociales que integran las características del Estado o sea, que son estados para el derecho internacional pueden legalmente imponer tributos a las personas Segundo, conforme a las normas del derecho internacional general que prohíben los actos individualizados de coacción de un Estado en el territorio de otro Estado; principio de territorialidad en el que el Estado sólo puede aplicar legalmente actos de coacción tributaria en su propio territorio, para hacer efectivo un impuesto mediante el embargo y remate de bienes de un contribuyente.

Salvo lo anterior, el derecho internacional general permite a los estados ejercer sin mayores limitaciones su poder tributario. De ahí, que surja en la práctica la doble imposición internacional, cuando dos o más estados ejercen su poder tributario de manera que un mismo hecho genera deberes de contribución a los erarios de varios estados.

El derecho nacional condiciona el poder tributario por lo menos en cuanto a la precisión de los órganos del Estado que pueden establecer y cobrar coactivamente los tributos. Con frecuencia también las normas del derecho nacional establecen restricciones acerca del tipo de tributo. Con frecuencia también las normas del derecho nacional establecen restricciones acerca del tipo de tributos permisibles y de los procedimientos que deben seguirse para establecerlos y hacerlos efectivos. En los estados federales, es común que se defina, además del ámbito territorial del poder tributario de los estados federados, el ámbito material de poder tributario del Estado federal y de los estado federados, sin que necesariamente esas definiciones procriban la doble imposición interna.

Sin embargo, no parece haber ningún derecho nacional que de manera directa prohíba o restrinja el ejercicio del poder tributario en términos que produzcan una doble imposición a nivel internacional.

En la medida en que se reconozca la existencia actual o potencial de la doble imposición, entendida por ahora, lato sensu, como la concurrencia de poderes tributarios respecto de los mismos hechos -conviene tener presente la diferencia estructural para resolver la doble imposición cuando ésta es interna y cuando es internacional. En el primer caso, es factible que las autoridades centrales del Estado entre las cuales se encuentra el órgano constituyente mismo determinen o resuelvan la eliminación parcial o total de la doble imposición. Por el contrario, la doble imposición internacional sólo se puede resolver por

convenio o acuerdo entre los Estados, sea de manera bilateral o multilateral. Estos convenios o acuerdos constituyen normas de derecho internacional convencional que condicionan el poder tributario de los estados que los celebran.

La posibilidad de resolución de la doble imposición internacional por convenio o acuerdo, estructuralmente depende, en parte, de la capacidad de los órganos del Estado encargados de la celebración y rectificaciones de convenios internacionales, para comprometer el poder tributario del Estado. Desde el punto de vista del derecho nacional, esa capacidad en ocasiones se encuentra limitada en los estados federales cuando las autoridades federales comunes carecen de facultades para comprometer los poderes tributarios de los estados federales.

En cuanto al poder tributario del Estado, desde el punto de vista del derecho internacional sólo tiene la restricción mínima señalada en el principio de territorialidad de la coacción individualizada, el ámbito de validez de las normas generales tributarias de cada Estado puede coincidir con el ámbito de validez de las normas tributarias de otro Estado. Esta coincidencia puede ser parcial o total.⁷

Es decir, uno o más estados pueden legalmente establecer normas que obligan a una misma persona a contribuir recursos económicos a sus respectivos erarios, respecto de un mismo hecho ocurrido en un mismo lugar geográfico en el mismo momento. O bien, pueden establecer normas tributarias que obliguen a personas distintas a contribuir, respecto de un mismo hecho, a sus respectivos erarios.

Los términos o elementos que normalmente toman en consideración las normas tributarias para definir su ámbito de validez, son ciertas características de vinculación respecto al Estado, por una parte, de las personas a quienes se atribuye, asigna o imputa el deber de contribuir y, por otra parte, de los hechos jurídicos denominados hechos imponibles que generan el deber de contribuir. Esas características se denominan "criterios de vinculación". Cuando se refiere a características de las personas o sujetos pasivos de la imposición, se consideran criterios de vinculación "subjetivos"; cuando se refieren a características de los hechos imponibles, se consideran criterios de vinculación "objetivos".

Los criterios de vinculación subjetivos normalmente se refieren a características de relación de las personas respecto del Estado, tales como la nacionalidad, la residencia o el domicilio. Los criterios de vinculación objetivos

⁷ Manuel E. Tron., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Pág. 6

normalmente se refieren a características de relación de los hechos imponibles respecto del Estado, tales como la realización de actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en el territorio estatal.

Las características de relación o conexión, respecto del Estado, a las cuales normalmente se refieren a los criterios de vinculación, sean éstos subjetivos u objetivos, se explican por las necesidades prácticas de la administración tributaria; no corresponden a limitaciones del derecho internacional general sobre el poder fiscal del Estado.

En la definición del ámbito de validez de las normas tributarias, los estados recurren a criterios de vinculación subjetivos, a criterios de vinculación objetivos, o a los dos tipos de criterios simultáneamente. En materia de tributos sobre la renta, o los réditos, la mayoría de los estados pueden clasificarse en dos grupos, desde el punto de vista de los tipos de criterios de vinculación que utilizan.

Los estados que por tradición cuentan con un impuesto sobre la renta cedular, tienden a utilizar criterios de vinculación objetivos relacionados con la conexión de los hechos imponibles al término estatal. Estos criterios generalmente se conocen como "criterios de la fuente de ingreso"⁸. Se gravan así, los ingresos que conforme a los criterios de vinculación respectivos se consideran de "fuente nacional", sin que sea relevante la presencia o ausencia de relación respecto del Estado por parte de los sujetos pasivos del impuesto.

Los Estados que por tradición cuentan con un impuesto sobre la renta global, tienden a utilizar criterios de vinculación objetivos para gravar a las personas que no se encuentran en relación con el Estado por vía de nacionalidad, residencia o domicilio; pero, al mismo tiempo, tienden a utilizar criterios de vinculación subjetivos para gravar a las personas que sí tienen relación con el estado, sin que en estos últimos casos sea relevante la presencia o ausencia de relación de los hechos imponibles respecto del Estado.

Cuando el Estado sigue criterios de vinculación objetivos, se dice que sigue el "principio de la fuente"; cuando sigue criterios de vinculación subjetivos, se dice que sigue el "principio de residencia".⁹ Sin embargo, conviene subrayar que los estados que siguen el "principio de la residencia", también siguen el "principio de la fuente" tratándose de personas a las que no resulta aplicable el

⁸ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar., Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Pag. 83

⁹ Idem, Pag. 75

"principio de la residencia".

Tanto los criterios de vinculación subjetivos como los objetivos, pueden variar en cuanto al tipo y grado de relación que se requieran respecto del Estado.

Los criterios de vinculación subjetivos, por ejemplo, pueden variar entre un criterio estrictamente formal de relación como el domicilio legal convencional de las personas, y un criterio de relación substantiva de múltiples efectos, como la nacionalidad del individuo. Dentro de estos extremos, existe una gama muy variable de posibles relaciones subjetivas con el Estado, tales como el domicilio fiscal no convencional sino legalmente determinable conforme a distintos gastos de formalidad o substantividad. En la gama de relaciones subjetivas con el Estado que pueden seleccionarse para funcionar como criterios de vinculación, el significado efectivo de formalidad o de substantividad puede ser diverso tratándose de individuos (personas físicas) y de personas morales.

La nacionalidad, por ejemplo, tiene un significado sin duda substantivo para los individuos, que no necesariamente corresponde al significado que puede tener para las personas morales.¹⁰

De manera semejante, los criterios de vinculación objetivos, pueden oscilar entre criterios estrictamente formales de relación, tales como el lugar de celebración de un contrato o la legislación convencionalmente aplicable al mismo, y criterios de relación substantivos, tales como el lugar de la prestación de los servicios personales o el lugar de ubicación de un inmueble.

Debido a las ventajas posibles en los criterios de vinculación tanto subjetivos como objetivos, unos y otros pueden producir situaciones de doble imposición internacional; es decir, la presencia de criterios exclusivamente subjetivos, o exclusivamente objetivos, en dos o más estados, no pueden por así garantizar la ausencia de situaciones de doble imposición internacional, entre los estados implicados.

Por ejemplo; si dos estados adoptan criterios de vinculación subjetivos únicamente, pero uno se remite a la nacionalidad y otro a la residencia, los nacionales del primer Estado que residen en el segundo se ven sometidos a doble imposición.

Igualmente, si dos estados adoptan criterios de vinculación objetivos

¹⁰ Leonel Pereznieta Castro, Derecho Internacional Privado, Pág. 71

únicamente, por ejemplo respecto de los ingresos obtenidos por la prestación de servicios personales, pero uno se remite al lugar de prestación de los servicios y otro al lugar de residencia de quien paga los servicios, los servicios personales prestados en el primero de los estados que se pagan por residentes en el segundo de los estados se ven sometidos a doble imposición.

Más aún, inclusive la adopción de un criterio semejante subjetivo u objetivo por dos o más estados, sólo garantiza la ausencia de doble imposición internacional cuando la definición del criterio adoptado en los estados implicados asegura que el criterio sólo podrá satisfacerse respecto de uno de los estados. Por ello, los tratados internacionales en la materia, normalmente prevé la posibilidad de que los criterios de vinculación en juego concurren en determinadas circunstancias y den por resultados situaciones de doble imposición, cuya eliminación amerita un tratamiento de acuerdo especial y (amigable composición) entre los estados implicados. Por ello, también una parte importante de dichos tratados se dedica a definir criterios de vinculación comunes que reduzcan la posibilidad de concurrencia de los mismos en la práctica.

Debido también a las variaciones posibles en los criterios de vinculación, los mismos pueden resultar, en determinadas circunstancias, no sólo en situaciones de doble imposición internacional sino, así mismo, en situaciones de ausencia de toda imposición por cualquier Estado. Aún cuando esas situaciones no han sido objeto de preocupaciones semejantes a las provocadas por la doble imposición, quizá con el tiempo adquieran importancia en los foros internacionales, también como problema a resolver mediante el auxilio de los tratados en la materia.

1.2. La Doble Imposición Internacional.

a) Planteamiento del Problema.

La doble o múltiple imposición denota en su más simple significado el reiterado gravamen sobre la misma persona o el mismo acto o hecho. La existencia de una doble o múltiple carga pública de contenido patrimonial, esto es, presencia de dos o más impuestos sobre una misma situación.

Esta noción indudablemente es demasiado general e insuficiente para los

efectos del tema.

Doble imposición por la misma autoridad. El hecho de ser llamados a cubrir el erario de dos o más impuestos, ¿constituye una doble imposición?¹¹

¿Puede hablarse de doble imposición, cuando en el ejercicio de la potestad tributaria una misma autoridad grava a un individuo en su propiedad y en su renta, y se le exigen al mismo los impuestos sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta?

¿Existe doble imposición si se grava a la sociedad y al dueño de títulos de ésta?

En estos casos no existe doble imposición, sino un mero fraccionamiento entre diversos títulos de cobranza de una carga positiva única, fraccionamiento querido en razón de la comodidad de la hacienda pública y para hacer fácil la inclinación a pagar del contribuyente. En la totalidad de los estados modernos, los sistemas fiscales son compuestos y han recurrido para su constitución y en proporciones variables al impuesto sobre la renta, sobre el gasto y sobre el capital, los cuales pueden revestir las más diversas formas.

Doble imposición por autoridades distintas. ¿Puede afirmarse que existe doble imposición, cuando dos entes que son exteriorizaciones de una sola potestad tributaria gravan a la vez un mismo supuesto hecho?

¿Existe doble tributación cuando el ingreso derivado del arrendamiento de un bien inmueble se grava al mismo tiempo por la Federación y una entidad federativa, o por ésta y municipio?

Indudablemente que no. No existe una doble provisión de pago de los distintos servicios de las diversas clases de entes públicos que tienen derecho de imposición.

Al fenómeno de gravar la reaparación de la misma renta, primero bajo especie de renta de la sociedad comercial y luego de renta de los accionistas de la misma sociedad, se le ha denominado doble imposición. Locución que también se ha empleado para identificar las otras situaciones. Se utilizan también las

¹¹ Manuel E. Tron., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Pag. 5

expresiones: yuxtaposición y superimposición.

Creemos que la locución doble imposición es impropia en este contexto. En primer lugar, como ya apuntamos es el caso de la doble imposición por la misma autoridad, el ente público en ejercicio de su derecho de imposición puede satisfacer sus necesidades y cumplir sus fines a través del establecimiento de un impuesto o de una gama de impuestos, esto es, el sistema fiscal puede ser único o compuesto.

En el caso de doble imposición por autoridad distinta, recuérdese que la función inmediata del impuesto es cubrir los gastos en que incurren los diversos entes públicos; se está en presencia de un consumo de diversos bienes públicos proporcionados por diferentes oferentes. La problemática en esta situación es de evaluación competitiva de los gastos e ingresos públicos correspondientes a cada una de las entidades fiscales y de su conjunto; mas no de cómputo del número de requerimientos que se hagan al contribuyente.¹²

A efecto de concluir esta parte introductoria, señalamos que no surge "doble imposición" cuando se paga dos o más veces por una misma renta a un solo ente público, o a dos o más entidades distintas. En los casos anotados, quizá exista un "exceso de imposición", "incongruencia o falta de lógica en la imposición".

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de México, máximo órgano jurisdiccional, ha expresado que la doble imposición no es inconstitucional, sino que dicha situación podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal; agregando que una misma fuente de ingresos pueda estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución. Lo que podría ser violatorio de ésta es que con diversos tributos se rompa proporcionalidad y equidad que se deben satisfacer.

La expresión doble imposición es apropiada, al menos porque sirve para hacer ver que la base del error está en juego visual por el cual la misma renta, la misma cosa, tras mudar de aspecto, comparece ante los ojos del legislador dos o más veces, haciéndole considerar a un fantasma jurídico como una realidad substancial.

¹²Idem, Pag. 8

¿ Que es la doble imposición internacional ?

"Doble imposición internacional" y "evasión fiscal internacional"¹³ son expresiones ampliamente usadas con una gran liberalidad para describir los problemas que enfrentan la mayor parte de los países desde la introducción del impuesto sobre la renta como principal instrumento de recaudación.

En primer lugar, la doble imposición internacional es un fenómeno específicamente internacional, en el sentido de que supone la intervención de dos o más soberanías fiscales, distinguiéndose así de la superposición de impuestos en el interior de un mismo país o doble imposición nacional. En segundo lugar, la noción de doble imposición se aplica únicamente a los impuestos, es decir, a las prestaciones debidas a la autoridad pública sin contrapartida específica por su parte. Por último, no debe confundirse tampoco la doble imposición con aquellos casos en que los impuestos que se pudieran considerar en concurrencia son satisfechos por diferentes conceptos equivalencia o similitud del impuesto.

Algunas definiciones elaboradas por los estudiosos de esta materia:

La doble imposición internacional no significa solamente abonar dos veces un mismo impuesto o carga impositiva; dos veces una misma cantidad o monto en tal carácter, incidiendo sobre la misma materia imponible. Con aquella expresión comprendemos no sólo el pago doble, sino también triple, o bien, simplemente, una mayor cantidad sin alcanzar el duplo, como también se presenta dicho problema aunque no se trate de un mismo impuesto ¹⁴.

Se incurre en la doble tributación cuando se verifica la reiterada imposición de la misma riqueza o del mismo contribuyente, siempre que la existencia de una única causa de imposición justifique la exacción de un sólo impuesto o la de más de uno, pero sobre fracciones de la misma riqueza.

La doble imposición internacional surge siempre que varios países soberanos ejerzan su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo. ¹⁵

¿Qué han manifestado al respecto los organismos internacionales?

En el modelo de Convenio de México y Londres, publicado por el Comité

¹³ Cerezo Fernandez, Miguel., Doble Imposición Internacional e Inversiones Financieras, Pag. 860

¹⁴ Vito Tanzi., Fiscal Policy, Stabilization, and Growth in Developing Contries, Pag 213

¹⁵ Arturo C. Porzecanski., Política Fiscal en America Latina, Pag. 45

Fiscal de la Sociedad de Naciones en el año de 1946, se dice que hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal. La carga tributaria adicional puede deberse o no sólo a diferencia de los criterios tributarios de los estados afectados, sino al hecho de que dos o más jurisdicciones establezcan concurrentemente impuestos que tengan las mismas bases e incidencia, sin tener en cuenta las reclamaciones de otras administraciones fiscales.¹⁶

En las observaciones generales al modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio, elaborado por el Comité Fiscal de la O.C.D.E. y publicado en 1963, aparece la siguiente definición: el fenómeno de la doble imposición internacional puede definirse de una forma general como el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o más estados a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por un mismo periodo de tiempo.

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

Primero: Resulta evidente que el fenómeno de la doble tributación requiere la convergencia de dos autoridades fiscales soberanas, al menos.

Segundo: La simultaneidad en que deben concurrir las legislaciones impositivas puede darse en un momento o en periodo determinados.

Tercero: Presencia de dos impuestos, junto con la necesidad de que el impuesto implantado por cada uno de los estados sea el mismo o, por lo menos, equivalentes.

Cuarto: Un mismo elemento material del hecho imponible.

Quinto: Identidad de sujetos pasivos. Esto es, que los gravámenes sean soportados por un mismo sujeto.

Respecto a este elemento, se plantea el problema de que para una legislación las sociedades tienen personalidad y para otras no.

¹⁶ Idem, Pag. 85

Sexto: Acumulación de la carga tributaria. Se requiere la existencia de un gravamen final superior al que hubiera sido exigido de no existir doble imposición.

b. Límites a la Potestad Tributaria de los Estados en Materia Internacional.

Precisadas las características del fenómeno de la doble imposición internacional, puede advertirse que desde un ángulo jurídico no plantea, en sentido estricto, una cuestión de legitimidad, pues cada país, al exigir el pago del gravamen que entiende corresponderle, lo hace en ejercicio de la potestad tributaria que se adjudica según los principios que sustenta con ese propósito. La doble o múltiple tributación internacional según se expone corrientemente, es una situación anómala que desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales independientes entre sí, y desde el punto de vista del contribuyente consiste en soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más estados.¹⁷

El ejercicio de la potestad tributaria puede ocasionar esa situación anómala y molesta, pero el hecho de que exista no quiere decir que resulte necesariamente injusto o que sea contraria a derecho. Sin embargo, encontramos en las diversas legislaciones tributarias disposiciones encaminadas a evitar o alivianar el impacto de la múltiple tributación, a efecto, de que el peso de esa carga tributaria múltiple no obstaculice o impida del todo la ejecución de operaciones internacionales. Esas disposiciones contenidas en las legislaciones tributarias tienen como consecuencia la limitación o eliminación del derecho de un Estado a exigir determinado impuesto. Jurídicamente, presenciarnos una restricción o pérdida voluntaria de facultades o atribuciones legales.

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

¹⁷ Gunnar Myrdal., Los Efectos Económicos de la Política Fiscal, Pág. 79

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

La cuestión que se plantea aquí sobre si existe o no una norma de derecho internacional general aplicable a toda la comunidad internacional que prohíba la existencia de dobles imposiciones; esto es, ¿existe una norma superior que limite los poderes de cada una de las soberanías fiscales?

El principio de soberanía fiscal, piedra angular de las relaciones tributarias internacionales, sugiere las siguientes consecuencias:

1. Derecho exclusivo de cada Estado a ejercer su poder tributario en su territorio.

2. La no actuación coactiva del Estado fuera de sus fronteras, sin atentar contra otra soberanía.

3. La facultad legal de tomar en consideración, a efectos de la imposición en un país, los presupuestos de hecho ocurridos en el extranjero, sin que esto contradiga la improcedencia del ejercicio del poder tributario fuera de las fronteras del Estado.

En suma, debe establecerse que en la actualidad no existe norma alguna en el orden jurídico internacional, costumbre internacional, o principio general de derecho que restrinja el poder de un Estado soberano o imponer gravámenes.¹⁸

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

En consecuencia, cada nación está facultada legalmente para gravar a sus nacionales y extranjeros residentes, así como a sus nacionales no residentes

¹⁸ Idem, Pag. 84

sobre una base mundial (universal); y a los extranjeros no residentes en la medida que exista un mínimo de conexión o vínculo con el Estado, conforme al criterio de la fuente.

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

Sin embargo, algunos de los principios de derecho internacional tienen significación en el campo tributario. Por ejemplo:

1. "La no discriminación por razón de nacionalidad". Este principio se traduciría al campo tributario en la "no sujeción a un impuesto discriminatorio a los extranjeros".

2. "El gobierno de un Estado no puede realizar actuación administrativa alguna en el territorio de otro Estado, sin la autorización o el permiso especial". Este principio significa la no actuación de la administración tributaria más allá de sus fronteras.

Por otra parte, encontramos que la Convención Internacional sobre Relaciones Diplomáticas de Viena (artículo XXIII) elevó a la categoría de principio, la exención que por mera cortesía se otorgaba a los diplomáticos en materia de impuesto sobre la renta.¹⁹

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

C) Causas y Efectos de la Doble Imposición Internacional.

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

Recientemente, autores de origen francés han expuesto que los economistas y los fiscalistas están de acuerdo en denunciar el fenómeno de la doble tributación como nocivo y el proclamar la necesidad de hacerlo desaparecer o, al menos, atenuar sus consecuencias. Agregan los autores mencionados que se ha buscado eliminarlo, más bien por razones de orden

¹⁹ Robertson, Lawrence V., Jr., Extraterritorial Enforcement of Tax Obligations, Pág. 42

jurídico. Apuntan, además, que la doble imposición internacional converge en una repartición injusta de la carga fiscal entre los contribuyentes, lo cual depende de que tengan intereses en el extranjero o de que se dediquen a actividades limitadas por el territorio nacional, y que por otro lado constituye un gran obstáculo al comercio y a las inversiones extranjeras.

Al igual que en el caso concreto de la doble imposición, en la abundante literatura del tema no existe una exposición clara de los efectos y consecuencias de dicho fenómeno. Encontrándose expresiones como esta: "No es necesario extenderse mucho sobre las consecuencias de la doble imposición internacional, pues éstas son patentes".²⁰

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

Algunas de las consecuencias de la doble imposición internacional:

1. La doble imposición internacional va contra la equitativa distribución internacional del producto de los tributos (equidad entre naciones).

2. La doble tributación supone una desigualdad de trato, que no tiene razón de ser para las personas que intervienen en las relaciones internacionales (equidad entre individuos).

3. La doble imposición produce una distorsión por razones de tipo fiscal en el libre juego a nivel internacional de los capitales, del trabajo y de la técnica perjudica la distribución internacional de los distintos tipos de recursos (neutralidad fiscal internacional).

4. La doble imposición tiene un efecto negativo, desagrada dicho fenómeno; esta consecuencia se debe a que a raíz de estos problemas se halla la

²⁰ Manuel E. Tron., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Pág. 57

creencia de que un mismo fenómeno económico o manifestación de riqueza (por ej.): no debe someterse a tributación dos o más veces por el hecho de vincularse a varias soberanías fiscales por su origen o por la residencia del sujeto a quien se atribuyen.

En esencia, la problemática de la doble imposición internacional está determinada por la incidencia de por lo menos dos potestades tributarias de entes soberanos, que se traduce lisa y llanamente en un gravamen que resulta excesivo en las más de las veces (nivel de carga tributaria).

Dicho en otras palabras, los problemas derivados de esta doble imposición no se plantearía con el creciente interés que vienen suscitando, si la magnitud de la carga tributaria que estuviera en cuestión no se considerase elevada, y no existiera la creencia de que debe concederse algún alivio a este elevado peso por parte de alguno o algunos de los países que aplican tales cargas públicas.

Estas ideas se confirman, cuando se dice que las medidas tendientes a remediar este fenómeno, tratan básicamente de procurar que la carga tributaria no recaiga más de una vez sobre igual materia imponible, en términos que puedan estimarse excesivamente gravosos y aun intolerables, por ser comprensible desde un punto de vista económico que la subsistencia de dicho fenómeno constituye un obstáculo para la fluidez de la circulación de bienes, servicios y capitales entre los países.

Evidentemente, el impuesto ejerce influencia sobre el intercambio internacional. Sin embargo, el principal factor que entra en juego no es tanto el peso de la exacción fiscal en cada uno de los países considerados, como las diferencias estructurales de sus sistemas fiscales.

De igual manera, debe reconocerse que en muchos casos las diferencias en las legislaciones impositivas se fundan a menudo únicamente en la tradición y no sobre convicciones legales o en criterios socio-económicos; es decir, están al margen de toda consideración económica o social, de un pueblo determinado, en una época también determinada.²¹

Las alteraciones o distorsiones ocasionadas por una excesiva o ligera carga tributaria pueden ser deseadas o no. Deseadas, porque dichas alteraciones

²¹ Cerezo Fernández, Miguel., *Doble Imposición Internacional e Inversiones Financieras*, Pág. 868

son conocidas y a través de ellas se están logrando determinados objetivos económicos o sociales previamente fijados. No deseadas, en tanto se desconocen esas alteraciones, o bien, conocidas, son distintas a los resultados esperados.

El concepto de distorsión se puede definir como aquel movimiento en los elementos de equilibrio económico atribuibles a cualquier disposición legislativa, reglamentaria o administrativa de un país, que directa o indirectamente, con pleno conocimiento o no, determina, en lo concerniente a la competencia de los demás países, una discriminación sensible en las mercancías, servicios o factores de la producción, provocando así modificaciones en las corrientes normales de los mismos, o de naturaleza tal que eliminan y obtaculizan la competencia de una industria o de un factor de la producción. La distorsión es, en cierto sentido, la consecuencia de una discriminación, deseada o no.

La inmovilidad de los factores productivos a nivel internacional no requiere acreditarse. Los hechos muestran lo contrario.

¿Quién desconoce el flujo de capitales privados de los Estados Unidos a otros países?

¿Quién puede negar el desplazamiento de trabajadores canadienses y mexicanos hacia Estados Unidos, Yugoslavia y España a Alemania Occidental de los países del sur de Europa a Suiza?

Sin embargo, no puede presumirse la existencia de una perfecta movilidad internacional de factores.

Ahora bien, ¿en qué medida los movimientos de los factores de un país a otro deben ser tomados en consideración en un estudio de ajustes impositivos aplicados a los bienes que son objeto de comercio internacional, a la renta o ganancias que fluyen de un país a otro a las personas por los servicios prestados en diversos países?

Imposición directa. El impacto de los impuestos directos sobre el movimiento internacional de factores es una materia básicamente de economistas, aunque por mucho tiempo ha sido estudiada por abogados.

El movimiento de factores orientados por la imposición sobre la renta constituye una parte de la problemática relacionada con la doble imposición y evasión fiscal internacionales, expresiones que se utilizan para identificar el complejo de problemas a que se enfrentan los países desde la introducción del impuesto sobre la renta como principal fuente de recaudación.

Esta materia empezó a estudiarse de la década de los 20's por la Sociedad

de Naciones, analizándose a la fecha una serie de alternativas para lograr la cooperación internacional en el campo de la imposición sobre la renta.

"Doble Imposición internacional", "Derecho Tributario Internacional" son los títulos más comunes de un sin número de estudios legales que se han elaborado en torno a la imposición directa y sus consecuencias en el orden internacional.

Por lo que hace a la imposición directa relacionada con los factores o personas que se mueven de un país a otro, no existe recomendación generalizada confiable o aceptable, sugiriéndose que se realicen los estudios para cada caso particular, analizando los efectos y valorando las ineficiencias o distorsiones que se ocasionan, así como las causas que determinan o pueden determinar el movimiento de factores, en razón a consideraciones del interés económico nacional o de la eficiencia mundial.

Imposición indirecta. Los aspectos internacionales de la imposición indirecta se han visto eclipsados por la preeminencia de la imposición directa y los convenios sobre la materia.

Aunque la situación resulta análoga aparentemente, los problemas que se originan en cada área difieren en gran medida.

En relación a este tema nos concretaremos a apuntar que existe un criterio bastante generalizado, codificado hasta cierto punto en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), de que los impuestos indirectos deben establecerse básicamente en el país de destino y no en el país de origen.

En razón a que los tratados tributarios no atiendan a los aspectos internacionales de la imposición indirecta, las consideraciones en torno a la doble imposición se orientan a la problemática de la imposición directa; esto es, al impacto de la tributación de las transacciones internacionales como un problema del nivel de carga tributaria que ha de soportar la renta internacional y, fundamentalmente como un problema de coordinación de estructuras fiscales.

En el campo impositivo se acentúa la discreción del Estado soberano y que cada Estado tiene libertad para determinar el criterio que seguirá para la imposición de los tributos conforme a su organización jurídica, su sentido de justicia, sus necesidades económicas y su capacidad técnico-administrativa.

Esta independencia frente a las demás soberanías fiscales es la que puede

producir la doble imposición.

Las causas de la doble imposición pueden sintetizarse de la siguiente manera (Sociedad de Naciones):

1. Diversidad de criterio jurisdiccional. La diferencia de criterio jurisdiccional entre las legislaciones fiscales de los países al momento de enmarcar su respectiva soberanía fiscal, tiene por causa la doble imposición.

Esta diversidad de principios consagrados en las leyes tributarias es la causa más frecuente del fenómeno de la doble imposición internacional, originando en ocasiones que este fenómeno se define en torno a tal situación.²²

Los criterios que se ha hecho referencia son el personal y el territorial. Bajo criterio personal, los residentes o nacionales están sujetos a imposición, independientemente del lugar donde han obtenido sus rentas. De acuerdo al criterio territorial, sólo se gravarían las rentas obtenidas dentro del territorio, sin importar la residencia o nacionalidad del perceptor.

Estos dos criterios totalmente opuestos, ocasionan que el nacional de un país prefiera el criterio personal y obtiene sus rentas en otro país que sustenta el criterio de la fuente o territorial, queda sujeto a imposición por parte de las dos jurisdicciones fiscales.

Ahora bien, ¿cuál es la razón o las razones que motivan a los países a mantener criterios tan opuestos?

Una variedad de razones teóricas que permiten justificar el derecho preferente a gravar de uno u otro país, así como las razones prácticas aquellas encaminadas a evitar la pérdida de ingresos fiscales, motivan el mantenimiento de tales criterios.

2. Identidad de criterio jurisdiccional. La doble imposición internacional se presenta incluso entre países que siguen el mismo criterio jurisdiccional, por ejemplo, entre los países que adopten el criterio personal y el vínculo sea diferente. Así, hay países que se basan en la nacionalidad y otros en la residencia. Se presenta también el fenómeno de la doble tributación cuando dos países aceptan la residencia como criterio y la noción de ésta difiere.

En el caso de países que siguen el criterio real, territorial de la fuente,

²² Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar., Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Pág. 85

también existen problemas por lo que hace a la determinación del lugar de obtención de la renta, sobre todo cuando las actividades se desarrollan sucesivamente en dos o más países.

3. Por último, la doble imposición se puede producir por razones distintas a las diferencias de criterio jurisdiccional, esto es, por diferencias en la forma de determinar la base imponible. Por ejemplo, respecto a los gastos deducibles, amortizaciones permitidas, sistema de cifras relativas (determinación estimativa del ingreso por giro y según coeficientes) con el sistema de contabilidad separada, etcétera.

d) Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional.

Suelen distinguirse dos tipos de medidas dirigidas a atenuar o evitar la doble imposición internacional. Por un lado las llamadas medidas unilaterales y por otro las denominadas medidas multilaterales o más específicamente acuerdos bilaterales.

Como su nombre lo indica, las medidas unilaterales son disposiciones jurídicas adoptadas unilateralmente en la legislación de un país y destinadas básicamente a evitar la doble imposición. Esas medidas son generalmente establecidas en la legislación fiscal de los países que aplican el principio del domicilio como criterio vinculante básico, ya que al agregar dicho principio al de la fuente, recae primordialmente sobre ellos la responsabilidad de la doble imposición.²³

Por otra parte, las medidas multilaterales, implican la adopción de convenios o acuerdos con la participación de otros países, a través de los cuales se armonizan posiciones y en la práctica, se distribuyen las potestades tributarias entre ellos.

En general, se atribuye el nombre de convenios multilaterales a los tratados modelos elaborados por países u organizaciones internacionales, en tanto que se reserva el nombre de tratados bilaterales a los tratados o acuerdos celebrados entre dos países y que tienen vigencia jurídica efectiva entre ellos.

Entre las medidas unilaterales podemos encontrar el método del crédito o imputación, y el de la deducción del impuesto como gasto. El primero se puede definir como el método por el cual el Estado de residencia por ejemplo, grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa, deduce o acredita

²³ Manuel E. Tron., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Pag. 3

(de ahí el nombre del método) los impuestos pagados en el extranjero sobre la renta de fuente extranjera computable (por ejemplo, art. 6 de la ley de impuestos sobre la renta mexicana)²⁴. Se puede señalar que a través de este método, el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido aplicados por el país inversor.

Se identifican dos formas de aplicación del método:

a) **Imputación Integral.** Se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna, del modo que si resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia.

b) **Imputación ordinaria.** Se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero. Este es el sistema sugerido por el modelo OCDE y es por otra parte el que se aplica normalmente, tanto a nivel de medidas unilaterales como de fórmula recogida en los tratados tributarios.

Con relación a este método, existe así mismo, la posibilidad de que el crédito se compute por país (per country limitation) en general (overall-limitation). Cuando el crédito se computa por país no es posible compensar las pérdidas de un país con las ganancias de otro, lo que si se aplica en el caso del crédito general.

En Estados Unidos, se ha dado una evolución en el régimen del "crédito por impuesto extranjero": Originalmente se aplicaba el sistema de crédito general y luego se pasó al crédito por país. Actualmente y según se desprende de lo dispuesto en las Secciones 901 a 904 del Código de Rentas Internas, el crédito se aplica según el tipo de renta.

Ventajas e inconveniencias del método de crédito.

Este método es en líneas generales, defendido por los países exportadores de capital o industrializados y atacado por los países en vías de desarrollo o importadores de capital. La situación contraria se plantea con el método de exención que es propugnado por los países en vías de desarrollo y rechazado por los países industrializados. Es ésta una discusión que, al margen de sus aspectos jurídicos y económicos, tiene matices políticos. Por esta razón, las ventajas y los inconvenientes de ambos métodos variarán, según se enfoque su estudio desde

²⁴ Art. 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta., " Impuestos Extranjeros".

el prisma de los países en vías de desarrollo o desde el punto de vista de los países desarrollados.²⁵

Ventajas.

a) Señalan los países exportadores de capital que este método es más equitativo desde el punto de vista del país de residencia, pues cualquiera que sea el origen de las rentas se consigue la igualdad de trato fiscal entre todos los residentes de un país.

b) Estos mismos países aducen razones económicas en favor de este método, ya que, según ellos produce la neutralidad del sistema fiscal en cuanto al lugar donde se han de realizar las inversiones. Para estos países, el sistema de eximir las rentas de origen externo estimula las inversiones en los países extranjeros, en perjuicio de las inversiones internas.

c) Asimismo, alegan razones recaudatorias, ya que el método de imputación no perjudica, mientras que en exención supone para ellos un sacrificio fiscal.

d) Favorece este método al país de origen, normalmente importador de capitales, desde el momento en que el incentivo a repatriar es casi nulo, siempre que se aplique el diferimiento del impuesto o "tax deferral".

e) Otra ventaja de este método es que la administración fiscal del país de residencia aplique el método usual en el país para la investigación de los ingresos extranjeros de un contribuyente nacional.

Inconvenientes.

a) El método de imputación remedia el aspecto material de la doble imposición, pero deja subsistentes los deberes formales hacia las dos administraciones, lo cual puede aparejar una gran presión sobre los negocios.

b) Imputar los impuestos pagados en el extranjero no es fácil, y ello hace que este método sea un método complicado.

c) Los países importadores de capital o en vías de desarrollo, han esgrimido

²⁵ Abril Abandin, Eduardo., Metodos para Evitar la Doble Imposición Internacional, Pag. 144

como principal argumento contra el método de imputación, el hecho de que suprime el atractivo que su menor tributación puede suponer. Así mismo, señalan que anula la eficacia de los incentivos fiscales para atraer la inversión extranjera.

Crédito Indirecto.

Se trata de una modalidad especial del método "crédito de impuesto" y aplicable por países como Estados Unidos, Japón, México y el Reino Unido. Para comprender cabalmente el "crédito indirecto", corresponde recordar el problema de la imposición de la renta de las sociedades y de los dividendos pagados con las utilidades ya gravadas en cabeza de la sociedad.²⁶

A través del método de "crédito directo" el país de la residencia por ejemplo, permite la devolución únicamente del impuesto pagado en el país de la fuente sobre los dividendos distribuidos.

Por el método de "crédito indirecto", se permite además por ejemplo, que una sociedad norteamericana poseedora por lo menos del 10% del capital accionario de una sociedad extranjera, que reciba dividendos que han sido distribuidos. Se trata pues de una forma de crédito impositivo atribuido a los accionistas, no a las sociedades y por ello se considera indirecto, el crédito es permitido a la sociedad y el indirecto a los accionistas.

El propósito del crédito indirecto es el de igualar y colocar en una situación de equilibrio a la carga fiscal sobre las sociedades que operan en el extranjero a través de subsidiarias, con la carga fiscal sobre sociedades que operan directamente a través de sucursal, la sociedad matriz paga el impuesto y se le permite un crédito directo. Cuando la inversora extranjera es una subsidiaria independiente, la subsidiaria extranjera es la que paga el impuesto y no la sociedad matriz.

En consecuencia, si una regla sobre crédito indirecto, la sociedad norteamericana por ejemplo, que recibe dividendos estará gravada en los Estados Unidos sobre la renta de la subsidiaria menos los impuestos pagados y entonces los impuestos extranjeros sólo se computarían como gastos deducibles de la renta de la sociedad doméstica, pero no como crédito del impuesto. Permiéndole un crédito indirecto sobre el impuesto, en lugar de una deducción como gastos sobre la renta, la legislación de Estados Unidos aplica el mismo régimen tributario al ingreso ganado por una subsidiaria, que al aplicado a la

²⁶ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar., Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Pag. 185

renta extranjera ganada directamente.

El segundo método consiste en considerar el impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta global del residente. O sea que, bajo la legislación de los países que adoptan este método, se permite deducir de la base imponible el impuesto pagado en el exterior (como una donación por ejemplo).

Un ejemplo práctico, sería el caso de un país que grava los dividendos recibidos por la casa matriz de sus filiales en el extranjero, sobre una base neta.

Algunos autores consideraban el método de deducción como una forma del método de imputación, denominándolo método de imputación débil frente al método de imputación o crédito propiamente dicho, al que considera un método de imputación fuerte.

Si este método es adoptado por el país exportador de capitales o inversiones (como es usual), no tiende a favorecer la inversión en los países en desarrollo ya que el inversor gozará solo parcialmente de las ventajas fiscales que eventualmente otorgue el país en desarrollo.

En los tratados podemos encontrar los métodos siguientes:

a) Método de exención.

Se define como el método por el cual el estado del domicilio o residencia, renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o sea que excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. Para diferenciar este método de imputación o crédito, algunos autores señalan que mientras el de exención actúa sobre la base imponible, el de imputación opera sobre las tasas alicuotas impositivas.²⁷

Uno de los ejemplos clásicos de la aplicación de este método, es la disposición establecida normalmente en las legislaciones fiscales de los países, por la cual se exonera del impuesto sobre la renta a los diplomáticos extranjeros, generalmente sobre una base de reciprocidad. Normalmente, esta es la única modalidad bajo la cual opera este método como medida unilateral. En todos los demás casos su aplicación se concreta a través de convenios o acuerdos bilaterales.

La exención o exoneración logra la igualdad de los contribuyentes en el

²⁷ Gunnar Myrdal., Los Efectos Economicos de la Política Fiscal, Pag. 87

país de la fuente, pero no en el país de residencia del inversor. El método de exención es uno de los sugeridos en el Modelo de la OCDE para ser incorporado en los tratados bilaterales de sus países miembros.

Los países en desarrollo consideran que este método es la mejor solución para estimular las inversiones en sus territorios, por ser menos oneroso para los inversionistas. Los países industrializados por su parte, entienden que este método adoptado unilateralmente, es contrario al principio de la neutralidad fiscal en cuanto al lugar de la inversión.

Se identifican normalmente dos clases o formas de aplicación de este método, la exención o exoneración integral o total y la exención o exoneración con progresividad.

La exención integral se produce cuando el Estado de residencia por ejemplo, prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen o sea que las mismas se excluyen de una vez el monto imponible en el país de residencia.

La exención con progresividad supone que el Estado de residencia toma en cuenta las rentas provenientes del país de la fuente, pero únicamente para calcular la alícuota o cuota impositiva aplicable a las demás rentas. En otras palabras, la cuota o tasa impositiva es calculada teniendo en cuenta en total de las rentas obtenidas por el contribuyente, gravadas y exentas. Una vez calculada la alícuota, ella es aplicada exclusivamente sobre el monto de la renta gravable, o sea sobre el total de la renta computable menos la renta exenta procedente del país de origen.

Este método de exención con progresividad se ajusta más al caso del impuesto sobre la renta de personas físicas, que normalmente es calculado a base de una escala de tasas progresivas. En cuanto a las personas jurídicas, cuando el impuesto se aplica en base a una tasa única o proporcional, el método de exención es el integral. El de exención con progresividad sólo tiene oportunidad de aplicación cuando el impuesto sobre la renta de sociedades se aplica en base a tasas progresivas.²⁸

Una consecuencia natural de la aplicación de este método de exención, es que cuando el tipo de impuesto aplicado en el Estado de la fuente es menos elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente resultará favorecido en relación al contribuyente que posea una renta idéntica pero que

²⁸ Manuel E. Tron., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Pág. 112

proceda en su totalidad del estado de residencia. Otra consecuencia lógica derivada de la aplicación de este método, es que si el tipo de impuesto exigido en el Estado de la fuente es más elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente resultará perjudicado con el sistema de exención con progresividad y favorecido con el sistema de exención integral.

b) Método de Crédito o Imputación de Impuesto.

Este método parte de las medidas unilaterales puede también aplicarse de manera más amplia a través de los convenios tributarios, incluyendo modalidades tales como el crédito por impuesto exonerado (tax sparing), el crédito presumido (matching credit) y el crédito por inversión.

Crédito por Impuesto Exonerado o Crédito Ficticio (Tax Sparing)

Este tema es uno de los más polémicos y debatidos a nivel de la doctrina y se vincula directamente con el método de crédito de impuesto o imputación. A través del "tax sparing" se consagra que el crédito de impuestos admitido en el país de residencia se aplique sólo a los impuestos efectivamente pagados sobre la renta en el país de la fuente, sino también a los que el contribuyente dejó de pagar en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas.²⁹

Debe señalarse que ningún país establece unilateralmente en su legislación una disposición de este tipo, sino que la misma es ocasionalmente incorporada en los tratados tributarios. Algunos países como Estados Unidos por ejemplo, se ha negado sistemáticamente a aceptar la inclusión de esta cláusula en sus tratados tributarios, ya que implicaría por un lado establecer un tratamiento discriminatorio para sus contribuyentes y por otro, significaría dar la aprobación a un régimen de beneficios o incentivos en el cual Estados Unidos no ha tenido participación.

Los países en desarrollo han tenido una gran frustración ante esta situación. La no aplicación de este método hace inoperables las exoneraciones otorgadas cuando se trata de empresas extranjeras y lo que es peor, significan un sacrificio fiscal en beneficio del fisco del país del inversionista. Por ello, muchas legislaciones de países americanos en desarrollo establecen expresamente que las exoneraciones impositivas concedidas no tendrán vigencia si el beneficiario no puede hacer las mismas en su país de residencia.

²⁹ Ahsan H. Mansur y David J. Robinson., Fiscal Policy Stabilization, and Growth in Developin Contries, Pag. 133

Crédito Presumido (Matching Credit)

Consiste en la atribución en el país de residencia, de un crédito calculado con base en alícuota o tasa prefijada, superior a la aplicada en el país de la fuente. Por ejemplo, la tasa establecida en el país de la fuente para la renta de dividendos girados al exterior del 10%, pero el crédito concedido en el país de residencia será del 15%.

Esta modalidad del crédito de impuesto, al igual que el "crédito fiscal", tampoco es reconocida como medida unilateral en las legislaciones de los países, sino que es utilizada algunas veces en los propios tratados o acuerdo tributarios bilaterales.³⁰

Crédito por Inversión.

Más que un procedimiento o medida para atenuar la doble imposición, este método parece acercarse más a un régimen de incentivos que favorece a empresas que operan tanto dentro como fuera de un país. Consiste en que se autorice como deducción de la renta o del impuesto, y dentro de cierto límite, los impuestos que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos.

Si bien normalmente este régimen está reservado sólo para las reinversiones que las empresas realizan dentro de su propio país y por consecuencia no se admite la deducción de las reinversiones realizadas en el extranjero (de la renta o del impuesto), potencialmente podría ser extendido por ese alcance, y en tal caso tendría efectos importantes si se dedujera directamente del impuesto a pagar sobre las rentas de fuente extranjera, acercándose y, aún quizá superando, las virtudes del llamado "crédito por impuesto exonerado" (tax sparing). Si se permitiera la deducción de la renta se acercaría obviamente al método de deducción antes visto.

c) Método de Diferimiento del Impuesto (Tax Deferral).

Bajo este método, se difiere o suspende en el país de residencia el pago del impuesto sobre las rentas obtenidas en el país de la fuente, hasta el momento en que la sociedad o contribuyente filial, transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente esas rentas de utilidades en forma de dividendos hacia la casa matriz en el país de residencia. El régimen tiene diversas limitaciones y una de las

³⁰ Idem, Pag. 145

más importantes es que normalmente no están comprendidas en el mismo las filiales o agencias ubicadas en los llamados "paraísos fiscales".

Algunos autores de países desarrollados han definido este régimen en el sentido de que estimula el mantenimiento y reinversión de utilidades en el país de la fuente.³¹

d) Método de Reducción del Impuesto.

Este método es conocido también como de tipo impositivo reducido o especial.

Bajo este método se gravan las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo inferior al que se aplica a las rentas de fuente nacional o interna. Significa esto que los impuestos exigidos en el extranjero no se toman en consideración de una manera exacta, habida cuenta de que se aplica un tipo de gravamen (generalmente uniforme o proporcional) a las rentas de origen extranjero, cualquiera que haya sido el impuesto que haya soportado en el extranjero.

Un caso práctico de aplicación de este método, es cuando un país grava los dividendos que una sociedad recibe de una filial extranjera o los beneficios que recibe de una sucursal en el extranjero, en menor medida que los dividendos y beneficios de las empresas nacionales, ya se deducieron del dividendo y beneficio una cantidad determinada aplicando a la diferencia el tipo ordinario, o también gravando directamente el beneficio o beneficio extranjero con una tasa inferior.

La ventaja de este método es que puede en ciertos casos llegar a evitar la doble imposición, lo que obviamente dependerá de la tasa que se aplique. Si el tipo o tasa reducida, más el impuesto pagado en el país de la fuente, es igual al impuesto nacional, se iguala la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero y de las rentas obtenidas en el país. Lo normal, sin embargo, es que no se evite sino que se atenuen la doble imposición, ya que el tipo reducido no llega a permitir que las rentas tributen al nivel de la tasa nacional.

Al igual que el método de la deducción, este método no favorece la

³¹ Idem, Pág. 147

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

1.3. Sistema Mexicano para Evitar la Doble Imposición Internacional.

a) Métodos Unilaterales.

En el sistema fiscal mexicano, se reconoce como único método para evitar la doble imposición internacional el del acreditamiento, según se desprende del contenido del artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que haya pagado en el extranjero, etc).

Conforme a este precepto, los residentes en México, pueden acreditar contra el impuesto causado en México un monto equivalente al impuesto pagado en el exterior por ingresos obtenidos de fuente de riqueza publicada en el extranjero.

En efecto, la doble imposición se genera, de conformidad con lo dispuesto por la fracción I del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.), al gravarse los ingresos mundiales de los residentes en México, de tal suerte que pueden concurrir el país de la fuente en el exterior y México como país de residencia. Internamente la solución, como se ha señalado, consiste en reconocer un crédito para el residente en México en una cantidad equivalente al impuesto pagado al fisco extranjero y aplicable contra el impuesto mexicano generado por ese mismo ingreso obtenido en el extranjero.

Esta mecánica implica la obligación de acumular los ingresos obtenidos en el extranjero, para tener derecho al acreditamiento, pero esto último tiene como límite el impuesto causado en México por la obtención de esos ingresos del extranjero y el excedente no es acreditable ni deducible.

Tratándose de personas morales residentes en México que reciben dividendos de otra persona moral con residencia en el extranjero, procede el acreditamiento siempre y cuando la residente en México sea propietaria de cuando menos el 10% del capital social de la residente en el extranjero durante

los 6 meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo y siempre y cuando dichas acciones sean con derecho a voto.

Cuando el acreditamiento no pueda realizarse dentro de los límites señalados, se autoriza para realizarse hasta en diez ejercicios posteriores, con la oportunidad de actualizar el saldo incorporándole la inflación que se haya producido durante dicho lapso.³²

Para determinar el impuesto pagado en el extranjero se podrá considerar el tipo de cambio que se usó para obtener las divisas y no habiendo adquisición, el tipo de cambio que publique el Banco de México.

b) Métodos Multilaterales.

En este punto, debemos hacer referencia al método establecido en el convenio celebrado 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 previsto en el artículo 22, sobre el cual se pueden hacer los siguientes comentarios:

Al igual que en la legislación interna de México, se reconoce el método del acreditamiento y se establecen los mismos límites para calcular el monto de este.

En virtud de que en la legislación interna de México no se causa impuesto sobre dividendos cuando derivan de la cuenta de utilidad fiscal neta, se establece convencionalmente que se considerará pagado un impuesto del 15%, acreditable contra el impuesto canadiense.

Por otra parte, no se establece restricción alguna en la tenencia accionaria de empresas mexicanas que reciben dividendos del extranjero en cuanto a porcentaje o temporalidad.

³² Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar., Estudio de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Pág. 1318

CAPITULO II

PRINCIPALES RECOMENDACIONES EN MATERIA DE TRATADOS INTERNACIONALES.

2.1. Recomendaciones de la Organización de las Naciones Unidas.

En razón de lo expuesto las Naciones Unidas, a través del Consejo Económico y Social, el 4 de agosto de 1967 aprueban por unanimidad la Resolución 1273 recomendando la creación de un comité de expertos ad-hoc con el cometido de investigar las vías y medidas de facilitar la conclusión de tratados impositivos entre los países desarrollados y los países en desarrollo, incluyendo la formulación de posibles normas y técnicas adecuadas para su uso, que fueran aceptables para ambos grupos de naciones y, a la vez, les protegieran plenamente en sus intereses impositivos respectivos.

Entre los fundamentos de la Resolución 1273 se cita un informe de la propia Secretaría de la ONU en el cual se señalaba que "las convenciones fiscales clásicas no son aceptadas por los países poco desarrollados" y llegaba a la conclusión de que "es importante buscar un sistema de convención más apropiado". El Consejo manifiesta en la Resolución su convicción de que "las convenciones internacionales entre países desarrollados y países en desarrollo pueden contribuir a promover la corriente de inversión útil al desarrollo económico de estos últimos, especialmente, si las convenciones prevén el otorgamiento por el país de origen, de un tratamiento fiscal favorable a estas inversiones, tanto bajo la forma de desgravación fiscal y simple, como las medidas tendientes a asegurarles el pleno goce de los incentivos fiscales acordados por el país de la inversión". La resolución consideró indispensable que el grupo de trabajo sea "equilibrado" y representativo de las "diversas regiones y sistemas tributarios".

Se señaló finalmente que la función del grupo consiste en explorar "los medios de facilitar las conclusiones de acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, incluida la formulación, según corresponda, de posibles normas y de técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus

respectivos intereses fiscales"³³.

El logro más significativo hasta ahora del trabajo del grupo de expertos ha sido quizá, la aprobación de las llamadas "Directrices" que surgieron luego del quinto período de sesiones celebrado en 1973 y que fueron publicados en inglés en 1974 y en español en 1975.

Cabe señalar que en tanto el modelo de la OCDE como los del Pacto Andino y las Recomendaciones del Grupo de Expertos de ALALC constituyen proyectos de tratados tributarios debidamente articulados a los que en el caso de OCDE y ALALC se acompañan importantes "comentarios" acerca del fundamento e interpretación de las soluciones, escogidas en cada caso las Directrices de las Naciones Unidas son guías que pueden ser utilizadas para formular un artículo de tratado.

Durante la Conferencia del CIAT, celebrada en Curazao en septiembre de 1977, en relación fundamentalmente con la filosofía y soluciones contenidas en el modelo de OCDE, los modelos del Pacto Andino y los trabajos del grupo de ALALC, se concluyó con el siguiente juicio general con respecto a las referidas Directrices:

" En una posición de mayor flexibilidad, se pueden ubicar a las "Directrices" aprobadas en 1974 por el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Vías de Desarrollo, creado en 1967 por Resolución del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas las que partieron del modelo de la OCDE, han introducido variantes que favorecen la aplicación del principio de la fuente territorial de la renta. Las mencionadas "Directrices" representan un primer intento conciliatorio de las posiciones sustentadas hasta el presente por los países de mayor desarrollo económico relativo y por los países en vías de desarrollo, principalmente los de América Latina, y constituyen una cierta orientación para la formulación de un nuevo modelo de tratado tributario amplio que contemple las aspiraciones de los grupos de dos países".³⁴

El documento publicado en 1974 por las Naciones Unidas bajo el título *Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries* y publicado luego en español bajo la denominación de "Directrices para la Celebración de Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y en Desarrollo" está estructurado en dos partes:

³³ Mario I. Blejer y Adienne Cheasty, *Fiscal Policy, Stabilization and Growth in Developing Countries*, Pag. 39

³⁴ 1a. Reunion, Ginebra, Boletín No. 191. O.N.U.

- Parte Uno: Nota Introductoria sobre las Directrices y Aplicación de Principios Generales.

Parte Dos: Directrices.

El aspecto principal que surge de las Directrices ha sido de establecer explícitamente el principio de imposición prioritario pero no exclusivo, del país de la fuente. Esto implica una modificación del modelo de la OCDE, que en materia de renta mobiliaria y de empresas navieras, sustenta una tributación reducida en la fuente o en algunos casos, una imposición exclusiva por el país de residencia.

Al mismo tiempo y en forma correlativa al derecho de imposición en la fuente, se ha enfatizado por el grupo, que la tributación de la renta de capitales internacionales por parte del país de la fuente debería:

- a) tomar en cuenta los gastos incurridos (de tal modo que la renta sea gravada sobre una base neta);
- b) no ser tan alta como para desestimular la inversión, y
- c) tomar en cuenta la conveniencia de compartir la tributación con el país que suministra el capital.

Asimismo, el grupo consideró apropiado que el país de la residencia debería establecer un método de alivio a la doble tributación, a través del crédito de impuesto de la exoneración.

Las Directrices se aprobaron en el quinto periodo de sesiones. Con posterioridad se celebraron la sexta y séptima reuniones. "El trabajo relativo a intercambio de información ha sido prácticamente completado y fue cubierto por el sexto informe. En este campo, las Directrices sobrepasan considerablemente el marco de la OCDE y representan una discusión detallada de un inventario de acuerdos posibles a partir de los cuales, las autoridades competentes de los países signatarios del tratado, pueden seleccionar los acuerdos específicos que decidan son apropiados para sus países"³⁵.

Cabe agregar que los problemas de la asignación de ingresos y gastos se adelantaron durante los dos últimos periodos y en el último, en particular, se consagró especial énfasis a los problemas de la evasión tributaria, considerando

³⁵ 6a. Reunión, Nueva York, Diciembre 1975. O.N.U.

el papel de los paraísos fiscales así como el análisis de los incentivos tributarios, procediéndose además a tomar nota de las recientes revisiones publicadas del tratado OCDE.

La estructura de las Directrices es la siguiente:

Capítulo I: Beneficios Comerciales (establecimiento permanente).

Capítulo II: Tributación de Beneficios Comerciales.

Capítulo III: Beneficios de Empresas Navieras.

Capítulo IV: Beneficios del Transporte Aéreo.

Capítulo V: Dividendos.

Capítulo VI: Intereses.

Capítulo VII: Regalías.

Capítulo VIII: Servicios Personales Independientes.

Capítulo IX: Servicios Personales Dependientes.

Capítulo X: Intercambio de información para la Prevención de la Evasión y Elusión Internacional de Impuestos.

Las reuniones del Grupo de las Naciones Unidas, en general contribuyen en grado significativo a una mayor comprensión de los problemas involucrados en las negociaciones tributarias entre países desarrollados y países en desarrollo. Las discusiones de las Naciones Unidas ofrecen análisis aumentados de los problemas y cuestiones reales existentes, debido a que en ellas se ha supuesto exitosamente los slogans y emociones que a menudo caracterizan las relaciones entre esos dos grupos. Los informes del Grupo de las Naciones Unidas, por medio de su extensiva documentación y completa descripción de las discusiones, ofrecen un telón de fondo de información completo a los negociadores de tratados, en particular a los de los países en desarrollo. Los informes demuestran que existe considerable acuerdo sobre muchos asuntos. Cuando tales acuerdos no han sido alcanzados, se describen ampliamente las razones por las cuales hubo desacuerdo, así como el grado del mismo, lo que en sí, es de utilidad para el adelanto de las negociaciones que involucren tales cuestiones. El Grupo de las Naciones Unidas está tratando temas que se encuentran a la vanguardia de las relaciones tributarias internacionales, tales como el intercambio de información, atribución de ingresos y gastos, y prevención de la evasión y elusión tributaria, todas las cuestiones que son de interés para los países en desarrollo.

El énfasis de todas las discusiones del Grupo de las Naciones Unidas se ha asignado a la posición de los países en desarrollo en relación a los tratados tributarios, tanto respecto a los problemas percibidos por estos países como a las actitudes de los países desarrollados hacia los problemas y sus posibles soluciones. Solamente unos pocos países en desarrollo pueden estar

directamente involucrados en este proceso. Pero su diversidad, desde muchos puntos de vista, asegura que sus preocupaciones sean en alto grado representativas de las de otros países en desarrollo. Por lo tanto, es de inmensa importancia que los funcionarios tributarios de todos los países en desarrollo y en particular que los funcionarios involucrados en las relaciones tributarias internacionales y en la negociación de tratados se informen sobre el trabajo del Grupo de las Naciones Unidas. El trabajo de este grupo debe claramente ser parte de su formación y preparación para la negociación de tratados tributarios.³⁶

2.2. El modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

La conveniencia de una armonización de los convenios tendientes a eliminar la doble imposición internacional llevó a la Sociedad de Naciones a comenzar sus trabajos en 1921 con el fin de elaborar un modelo de convenio. Dichos trabajos dieron como fruto, los modelos de México de 1943 y de Londres de 1946, que sirvieron de base a numerosos convenios bilaterales. Suspendidas las actividades del Comité Fiscal de la Naciones Unidas es la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) primero, y posteriormente la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la que toma el relevo en los trabajos sobre doble imposición iniciando su Comité Fiscal en 1956 la tarea correspondiente a la elaboración de un proyecto de convenio que culminó con la publicación en 1963 del "Proyecto de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", así como con la publicación en 1966 de un modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las sucesiones.

Un nuevo texto revisado es recomendado por el Consejo de la OCDE a los países miembros, con fecha 11 de abril de 1977.

El nuevo texto lleva por título "Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", título más apropiado que el de 1963 ("Proyecto de convenio"), por la propia naturaleza del texto, ya que no se trata de un "proyecto" para ser firmado y ratificado por los estados, sino simplemente de un "modelo" para ser tomado en consideración por los estados en la conclusión de convenios, con objeto de conseguir la mayor armonía posible en esta materia.

Consta el convenio modelo de 30 artículos, divididos en siete capítulos. El

³⁶ Directrices para los Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y en Desarrollo, O.N.U. 1975.

capítulo I se refiere al ámbito de aplicación subjetivo y objetivo del convenio, definiendo en dos artículos las personas y los impuestos a las cuales se aplica. El capítulo II define en tres artículos aquellas expresiones de uso más utilizado a lo largo del articulado del convenio. El capítulo III contiene de los artículo 6 a 21, contempla la imposición sobre la renta, distribuyendo la soberanía tributaria de los estados según las distintas categorías de renta. El capítulo IV en un solo artículo distribuye la soberanía fiscal en materia de impuesto sobre el patrimonio. El capítulo V contiene en los artículos 23 A y 23 B los métodos (exención e imputación) para eliminar la doble imposición en aquellos casos en que por resultar la potestad tributaria compartida entre los dos estados, ello es necesario. El capítulo VI, de rubro "Disposiciones especiales", regula en cinco artículos el principio de no discriminación, el procedimiento amistoso, el intercambio de información, el régimen de los agentes diplomáticos y consulares, y la extensión territorial del propio convenio. Finalmente, el capítulo VII contiene las disposiciones finales, entrada en vigor y denuncia del convenio.

A diferencia de los primeros convenios de doble imposición que se aplicaban a los "nacionales" de los estados contratantes (o incluso a los "contribuyentes", lo que dotaba a los convenios de un ámbito personal de gran extensión), el modelo de la OCDE opta por el criterio de la residencia, declarando que "se aplica a las personas residentes de uno de ambos estados contratantes" (artículo 1).

Otro punto conflictivo en esta materia lo constituyen los establecimientos permanentes, situados en uno de los dos estados contratantes, de empresas residentes en terceros países, que caerán fuera del ámbito subjetivo de aplicación del convenio. La nacionalidad se utiliza en el modelo únicamente en la formulación del principio de la no discriminación (artículo 24) y como elemento a tener en cuenta para disminuir los posibles supuestos de doble residencia (artículo 4).

El modelo de convenio se aplica a "los impuestos sobre la renta y el patrimonio" (artículo 2, párrafo 1), define los que han de considerarse como impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio (artículo 2, párrafo 2). Además de esta definición genérica de su ámbito objetivo, el artículo 2 del modelo prevé un párrafo 3 una enumeración, con valor meramente declarativo, de los impuestos en vigor en cada uno de los estados contratantes en el momento de la firma del convenio que se incluyen en el mismo, y a efecto de evitar que la modificación de la legislación fiscal de cualesquiera de los estados acarree la inoperancia del convenio, se prevé su aplicación "igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del

mismo y que se añadan a los actuales o les sustituya" (párrafo 4).³⁷

Respecto de la entrada en vigor de un determinado convenio distingue el convenio modelo, en su artículo 29, entre fecha de entrada en vigor y fecha de aplicación de las disposiciones del convenio, determinando la primera, de acuerdo con las normas ordinariamente incorporadas en los tratados internacionales, con referencia al intercambio de los instrumentos de ratificación, y dejando completa libertad a los estados contratantes para determinar la fecha en que haya de comenzar a surtir efecto el convenio en cuestión.

Por lo que hace a la denuncia, prevé un plazo de preaviso de "seis meses de antelación a la terminación de cada año natural" (artículo 3), y para dar cierta estabilidad al convenio, dicho preaviso puede ser dado a partir de cierto año.

El convenio modelo pretende eliminar la doble imposición jurídica (el que una misma persona pueda ser gravada por la misma renta o por el mismo patrimonio, por más de un estado), no la doble imposición económica (el que dos personas diferentes puedan ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio) que subsiste incluso a nivel nacional en una gran parte de estados. No obstante, los estados pueden resolver la doble imposición económica a nivel internacional, por medio de negociaciones bilaterales, (así por ejemplo, Francia y el Reino Unido, que utilizan internamente el sistema de "crédito de impuesto" para evitar la doble imposición económica de los dividendos, extienden ese crédito en sus convenios a los accionistas residentes de otros estados).

Cuando en los artículos 6 a 22 del convenio modelo, se atribuye a un derecho exclusivo de imposición al Estado de residencia ("sólo pueden someterse a imposición"), la doble imposición queda eliminada automáticamente, ya que el estado de la fuente deberá conceder la exención; en cambio cuando se atribuye el derecho de imposición al estado de la fuente, este derecho no se confiere con carácter de exclusividad pueden someterse a imposición, (salvo en el caso de las retribuciones y pensiones de funcionarios, contempladas en el artículo 19, 1-a) y 2a), en que si se atribuye de modo exclusivo), sino que se comparte con el derecho de imposición del Estado de residencia. En este último caso sobre el Estado de residencia la obligación de evitar la doble imposición. De los distintos métodos para evitar la doble imposición, el convenio modelo ofrece en el artículo 23 una doble opción: el método de exención con progresividad y el método de imputación ordinaria.

³⁷ Cerezo Fernandez, Miguel., Doble Imposición Internacional e Inversines Financieras. Pag. 870

2.3. Posición de los Estados Unidos de América.

El modelo de los Estados Unidos en mucho se parece al de la OCDE, al decir que el concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE, contiene objetivos similares a los modelos de la ALALC y del pacto Andino, que están dando prioridad al derecho de gravar del país de la fuente cuando una empresa obtiene utilidades en ese país, y las alternativas entre estas perspectivas es de orden práctico, ya que la OCDE trata de establecer ejemplos de los casos en que las actividades de una empresa extranjera puedan ser consideradas como actividades generadoras de utilidades, y de aquellas actividades que se consideran como no generadoras de utilidades.

En el modelo de los Estados Unidos la definición de establecimiento permanente se acerca mucho a la del modelo de la OCDE. Tenemos tres excepciones, sólo que una de ellas tiene relevante importancia. De estas excepciones, la primera es que en el modelo de Estados Unidos no incluimos el término de "lugar de administración o de gerencia" de un establecimiento permanente.³⁸

El motivo es que se conceptúa un término no muy claro, no muy definido, y preocupa que siempre que una persona cuyo trabajo consista en ser gerente, un administrador, podría donde quiera que él se encuentre, considerarse como el lugar de la administración, de tal manera que porque un ejecutivo pase dos noches en un hotel, podría darse lugar a considerar que ha originado utilidades que pueden ser gravadas en su base, porque se diría que está en un país especialmente ejerciendo sus funciones. Siendo ese el riesgo, y si no necesitamos imprescindiblemente del término, no es deseable correrlo. En algunos casos se incluye la "sede" de la administración, lo que parece un poco más preciso.

La segunda diferencia consiste en que se agrega el caso de perforaciones de pozos y se consideran como establecimientos permanentes. En lo que respecta a construcciones, el modelo estipula un período de 24 meses antes de que se conviertan en un establecimiento permanente, pero en la práctica se dan 12 meses, y otros países industrializados inclusive lo reducen a 6.

La diferencia que tiene relevante importancia es la que estipula que aquellas actividades que en el modelo OCDE se encuentran individualmente como no constituyendo un establecimiento permanente, si se incluyen específicamente en el modelo de los Estados Unidos, en el sentido de que pueden efectuarse en

³⁸ Roberson, Lawrence V., Jr., *Extraterritorial Enforcement of Tax Obligations*, Pág. 109

combinación, y esta combinación no constituirá un establecimiento permanente. La idea es que si se tiene una serie de zeros sumados, el resultado siempre será cero.³⁹

El modelo OCDE especifica que la combinación debe ser una actividad auxiliar o preparatoria, de lo contrario ha de considerarse como un establecimiento permanente. El razonamiento es que en realidad en este caso no se tiene una serie de zeros, sino más bien de cantidades negativas y se puede conseguir que una combinación de éstas si puede llegar a una actividad importante.

El modelo de los Estados Unidos difiere del de la OCDE en el derecho de que define los beneficios empresariales y los beneficios en general de manera que se incluye la renta de filmaciones y material filmico. No hay diferencia en la substancia, puesto que la OCDE estipula un gravamen de retención de cero y nosotros decimos que no hay gravamen por no haber establecimiento permanente; y es que no lo hay en la forma en que nuestra industria filmica funciona. En esa definición también incluimos la renta o el arrendamiento de equipo como elemento de los beneficios empresariales y no como una regalía.

Los beneficios del establecimiento permanente serian los que se derivarian si fuese una entidad o una organización separada y con una estipulación para deducción de los gastos que se hayan generado para propósitos del establecimiento permanente, así como también una proporción a prorrata de los costos administrativos generales de la empresa matriz, ya sea que estos gastos se generen en el país donde esté el establecimiento permanente o en otro lado.

En la cuestión de las empresas asociadas o relacionadas, la única diferencia entre este modelo y el de la OCDE, es que es más amplio al estipular que las relaciones entre un establecimiento permanente y cualquier persona relacionada deben estar sobre la base de arm's length y no solamente las que se produzcan entre el establecimiento permanente y su matriz inmediata. Aparte de esto no hay otras diferencias.

³⁹ Idem. 114

CAPITULO III

ANALISIS DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Este Tratado, cuya denominación completa es "Convenio entre 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", a la fecha esta vigente debido a que fué firmado el 8 de abril de 1991 y aprobado por el Senado el 8 de julio de ese mismo año, efectuándose el canje de notas diplomáticas los días 29 de agosto de 1991 y 11 de mayo de 1992, promulgándose finalmente mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 17 de julio de 1992.

3.1.- AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO.

a).- Ambito de Aplicación Constitucional.

La disposición Constitucional Mexicana que tiene fundamental relevancia en este aspecto es el artículo 133 el cual textualmente dice "Está Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión; los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados".⁴⁰

De esta forma, al celebrar un tratado internacional el presidente de la República, realiza funciones legislativas limitadas entre otros artículos por el 15 y 18 de la Constitución, y en este caso unánimemente, le corresponde al Senado

⁴⁰Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, Pag. 121

vetar o no el tratado. Dichos tratados son de aplicación general en todo el territorio nacional, de manera que les corresponde el rango de leyes nacionales.

b).- ¿Que es el Impuesto Sobre la Renta.

1.- En México la base se determina considerando la diferencia entre los ingresos por ventas y ganancias de capital, y los costos y gastos reconocidos conforme a principios de contabilidad general aceptados. Sin embargo, existen normas específicas de ajuste o limitación a algunas de estas partidas. En México se reconoce los efectos de la inflación en conceptos tales como la ganancia o pérdida monetaria, la actualización de inversiones en acciones y en activos fijos y en las pérdidas pendientes de amortizar. La tasa general del impuesto federal es del 35%.

2.- En Canadá la base del impuesto se determina considerando la diferencia entre los ingresos por ventas y ganancias de capital y los costos y gastos reconocidos conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, existen normas específicas de ajuste o limitación a algunas de esas partidas. La tasa general del impuesto federal es del 38%, pero esta tasa se reduce en un 10% cuando el ingreso queda sujeto al impuesto provincial. Además hay una tasa adicional del 3% sobre el propio impuesto, elevándose así aun 29% aproximadamente.

c).- Regla general.

De acuerdo con estos preceptos, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en alguno de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quienes son residentes en México se hará por la ley mexicana y la de los residentes en Canadá por la ley canadiense: considerando como tales, a quienes están sujetos al pago del impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

d).- Reglas particulares.

En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que los Estados contratantes, de común acuerdo, tratarán de solucionar el problema. de no llegar a un acuerdo, la persona moral en cuestión se considerará fuera del ámbito de aplicación de los artículos 6 a 21 y 23 del Tratado. Es decir, no gozará de los beneficios del mismo.

e).- Impuestos Comprendidos.

De conformidad con el artículo 2 del Tratado, se aplica a los impuestos Mexicanos:

1.- Impuesto sobre la renta

2.- Impuesto al activo.

Por lo que se refiere a los impuestos Canadienses este se aplica por el Gobierno de Canadá bajo el Estatuto del Impuesto sobre la Renta.

f).- Establecimiento Permanente.

Existencia del establecimiento permanente

El Código Fiscal Mexicano dice en su Artículo 5:

Las principales diferencias por lo que hace al tratamiento de los establecimientos permanentes en relación con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta son:

1.- Al enumerar los lugares que se consideran entre otros, establecimiento permanente, se incluye en forma específica a las sedes de dirección.

2.- En el caso de construcción de obra, instalación, montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, habrá establecimiento permanente, solo cuando su duración sea superior a seis meses, sin precisar si son o no consecutivos, o dentro de un cierto lapso.

3.- Se considera que existe establecimiento permanente para empresas aseguradas, salvo por lo que hace a reaseguros, si recaudan primas en el territorio del otro Estado, o se aseguran riesgos situados en él, a través de una persona distinta de un agente independiente, en los términos del propio Tratado.

4.- No se contienen en el Tratado los supuestos de existencia de un establecimiento permanente contenidos en las fracciones III a VI del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Asunción de riesgos, actuaciones sujetas a instrucciones detalladas o a control general, actividades económicas ajenas y remuneraciones garantizadas).

g) Casos de excepción.

En adición a los casos de excepción que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta en los que se considera que no existe establecimiento permanente, el Tratado incorpora los siguientes:

1.- Se precisa que el uso de instalaciones para mantener mercancías y el mantenimiento mismo de existencias de bienes o mercancías, con la finalidad de hacer entregas por cuenta del residente en el extranjero, no constituye establecimiento permanente.

2.- Tampoco habrá establecimiento permanente aún cuando se actúe a través de un tercero en el país, siempre que dicho tercero goce de un estatuto independiente y actúe dentro del marco ordinario de su actividad; a menos que ese representante realice todas, o casi todas sus actividades a nombre del residente en el extranjero.

3.- Se aclara por último, que el hecho de que una sociedad controle o sea controlada por otra, no convierte a cualquiera de ellas en establecimiento permanente de la otra, aún cuando alguna de ellas tenga un establecimiento permanente en el otro Estado.

3.2.- DISTRIBUCION DE LAS FUENTES IMPONIBLES:

En relación con las diversas rentas que se producen como rendimiento de capitales invertidos, los aspectos más relevantes son los siguientes:

A).- RENTAS INMOBILIARIAS

Sin perjuicio de la imposición en el Estado de residencia, se establece la posibilidad de gravar los ingresos que deriven de bienes inmuebles (incluyendo explotaciones agrícolas o silvícolas) en el Estado en que se ubiquen dichos bienes.

Se aclara que los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles; y, se precisa que en adición a lo que el Código Civil define como bienes inmuebles, se considerará como tales a los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

Lo dispuesto en el Tratado se aplica a cualquier forma de concesión de uso o de explotación de inmuebles, incluyendo la renta derivada de la enajenación de la propiedad.

En el artículo 6 se concede el derecho a gravar la renta de los bienes inmuebles al Estado de la fuente, es decir, al Estado donde esté situado el bien inmueble que origine esa renta. Esta práctica se debe al hecho de que siempre hay una relación económica y muy estrecha entre la fuente de esta renta y el Estado de la fuente. Aun cuando las rentas procedentes de explotaciones agrícolas o forestales se incluyan entre las contempladas en este artículo, los Estados Contratantes tienen la facultad de establecer, en los convenios bilaterales

que firmen, que estas rentas se consideren incluidas en el artículo 7. El artículo solo se refiere a las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante. No se aplica a las rentas de bienes inmuebles situados en el Estado Contratante del que el beneficiario sea residente en el sentido del artículo 4 o que estén situados en un tercer Estado; las disposiciones del artículo 21 se aplican a estas rentas.

Al definir la noción de bienes inmuebles según el derecho del Estado donde los bienes están situados, como se prevé en este tratado, se reducen las dificultades de interpretación relativas a la cuestión de saber si un bien o derecho debe ser considerado o no bien inmueble. No obstante, el párrafo enumera concretamente los bienes y derechos que siempre deben considerarse bienes inmuebles. En la práctica, estos bienes y derechos están ya asimilados a los bienes inmuebles por la legislación o reglamentación fiscal de la mayor parte de los países Miembros de la OCDE. A la inversa, el párrafo especifica que los buques, embarcaciones y aeronaves no serán consideradas en ningún caso bienes inmuebles. No se ha previsto ninguna regla especial en relación con las rentas de los préstamos con garantía inmobiliaria, puesto que la cuestión queda resuelta en el ámbito del artículo 11.

En el artículo se precisa que la regla general se aplica a cualquiera que sea la forma de explotación de los bienes inmuebles. Se aplican igualmente a las rentas de los bienes inmuebles de las empresas industriales, comerciales o de cualquier otra clase, y a las rentas de los bienes inmuebles afectos al ejercicio de trabajos independientes.

Debe precisarse a estos efectos que el derecho de imposición del Estado de la fuente tiene prioridad frente al derecho de imposición del otro Estado, y se ejerce igualmente cuando en el caso de una empresa o de actividades distintas a las de carácter industrial y comercial las rentas proceden sólo indirectamente de los bienes inmuebles. Esto no impide que las rentas de bienes inmuebles, si se obtienen por medio de un establecimiento permanente, sean tratadas como rentas de una empresa comercial o industrial; pero garantiza que tales rentas serán

gravadas en el Estado donde dichos bienes estén situados aun en el caso de que estos bienes no formen parte de un establecimiento permanente situado en este Estado. También hay que destacar que las disposiciones de este artículo no prejuzgan la aplicación de las normas de Derecho interno en lo referente a la forma en que las rentas de bienes inmuebles deben ser gravadas.

B) BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

Se establece, como regla general, que los beneficios (utilidades) de una empresa residente en alguno de los Estados contratantes solo puedan ser gravados en el Estado de residencia de dicha empresa, salvo que realice su actividad en el otro Estado, a través de un establecimiento permanente.

En este último supuesto, en adición a las reglas antes comentadas relativas al propio establecimiento permanente, se establecen las siguientes:

1.- Los beneficios que se someterán a imposición en el Estado en el que se ubique el establecimiento permanente serán únicamente aquellos que puedan ser atribuidos a dicho establecimiento.

En el caso de las ventas de mercancías idénticas o similares a las que venda el establecimiento permanente, hechas, por la oficina central de otra sociedad, las mismas no serían atribuibles al establecimiento permanente si se demuestra que dichas enajenaciones se llevaron a cabo con un propósito distinto al de obtener beneficios del Tratado.

2.- Los "beneficios" del establecimiento permanente se calcularán permitiendo la deducción de los gastos incurridos para la obtención y los de dirección, con independencia del lugar en que sean erogados.

Se mantienen para estos efectos las limitantes a la deducción de regalías, comisiones e intereses (excepto en caso de bancos) pagados a la oficina central o a otro establecimiento.

3.- En todo caso y sin perjuicio de la regla antes indicada, se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que "éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada".

4.- No se atribuirán beneficios al establecimiento permanente por el mero hecho de la compra de bienes para la empresa.

5.- En caso de que los beneficios atribuibles se encuentren regulados por separado en otros artículos del Tratado, prevalecerán estos últimos.

Este artículo es, en muchos aspectos, continuación del artículo 5 que define el concepto de establecimiento permanente. El criterio de establecimiento permanente se utiliza normalmente en los convenios internacionales de doble imposición para concretar si una determinada renta debe o no ser sometida a imposición en el país donde se genera; pero este criterio no suministra por sí mismo una solución completa al problema de la doble imposición de los beneficios industriales y comerciales. Para evitar que se produzca doble imposición en esta materia debe complementarse la definición de establecimiento permanente añadiendo un conjunto de reglas convenidas que permitan calcular el beneficio obtenido por el establecimiento permanente o por una empresa que efectúe operaciones comerciales con un miembro extranjero del mismo grupo de empresas. Para expresar la misma idea de otra forma se puede decir que cuando una empresa de un Estado Contratante ejerce una actividad industrial o comercial en el otro Estado Contratante, las autoridades de este segundo Estado, antes de gravar los beneficios de la empresa, deben plantearse dos cuestiones: en primer lugar, ¿ la empresa posee un establecimiento permanente en el país ? y en caso afirmativo, ¿ cuáles son eventualmente los beneficios del establecimiento permanente que pueden gravarse.

Las reglas aplicables para responder a la segunda pregunta constituyen el objeto del artículo 7. Las normas que determinan el cálculo de los beneficios realizados por una empresa de un Estado Contratante que realiza operaciones comerciales con una empresa del otro Estado Contratante, cuando las dos

empresas pertenecen al mismo grupo de empresas o están de hecho bajo el mismo control, se contienen en el artículo 9.

Conviene decir aquí que ninguno de los dos artículos contiene verdaderas novedades ni desciende particularmente a los detalles. La cuestión del criterio a utilizar para la imputación de beneficios a un establecimiento permanente y las reglas a aplicar para el reparto de beneficios provenientes de transacciones efectuadas entre empresas bajo control común ha sido ya tratada en gran número de convenios de doble imposición, y puede decirse que las soluciones adoptadas, han seguido por lo general, un modelo tipo. Se reconoce la forma general que los principios esenciales en que se basa este modelo tipo están bien fundamentados, considerándose suficiente el enunciarlos de nuevo, introduciendo algunas ligeras enmiendas y modificaciones encaminadas principalmente a darles mayor claridad.

Los dos artículos contienen una serie de directrices. No fijan reglas precisas para toda suerte de problemas que pueden plantearse cuando una empresa de un Estado obtenga beneficios en el otro Estado; esto no sería posible dada la naturaleza del problema. En la época moderna, en que el comercio se organiza de muy diversas formas, sería completamente imposible pretender, en los límites relativamente reducidos en un artículo inserto en un Convenio de doble imposición, establecer reglas exhaustivas, adecuadas para la resolución de todos los problemas que puedan presentarse. Si se consigue un acuerdo sobre las líneas maestras, las modalidades de aplicación sólo tienen una importancia relativa. Determinados casos especiales pueden exigir un estudio particular, pero si se analizan en el marco de una reglamentación satisfactoria asentada en principios admitidos por todos, no debe ser difícil encontrar una solución adecuada.

Este artículo se refiere a dos cuestiones. En primer lugar reafirma el principio generalmente admitido en los convenios de doble imposición, según el cual una empresa de un Estado no debe ser gravada en el otro Estado a no ser

que realice en este otro Estado una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente aquí situado. Parece innecesario señalar aquí las ventajas de este principio. Bastará con recordar que en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales se admite actualmente que una empresa de un Estado sólo puede estimarse que participa verdaderamente en la vida económica del otro Estado, con vinculación bastante para estar sometida a su jurisdicción fiscal, si tienen en él un establecimiento permanente.

El segundo punto, que es el más importante, cuando una empresa ejerce una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, este Estado puede gravar los beneficios de la empresa, pero sólo en la medida en que sean imputables al establecimiento permanente; de donde se deduce que el derecho de imposición no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en este Estado por cauces distintos a los de su establecimiento permanente. Sobre este punto pueden surgir divergencias de opinión. Algunos países han estimado que cuando una empresa extranjera crea un establecimiento permanente en su territorio, la propia empresa cae en su jurisdicción fiscal, hasta el punto de resultar justificado gravar todos los beneficios que obtengan en su territorio, tanto si éstos proceden del establecimiento permanente como de otras actividades ejercidas sobre el territorio en cuestión. Sin embargo, se ha considerado preferible adoptar por la regla de que los beneficios industriales y comerciales no deben gravarse, pero si existe establecimiento permanente es una norma que, en realidad, debería aplicarse, no a la empresa misma, sino a sus beneficios. En otros términos, se basa en la idea de que para gravar los beneficios obtenidos por la empresa extranjera en un país determinado, las autoridades fiscales de este país deberán considerar una por una las diversas fuentes de los beneficios que la empresa obtenga en el mismo y aplicar a cada una el criterio del establecimiento permanente. Naturalmente, esto no prejuzga las disposiciones de los demás artículos.

Aparte de la cuestión fundamental de la competencia fiscal, el principal argumento normalmente expuesto en contra de la solución recomendada más

arriba es que implica el riesgo de facilitar la evasión fiscal. Según este argumento, esta solución podría permitir a una empresa la posibilidad de crear en un determinado país un establecimiento permanente que no obtenga beneficios, que ni siquiera haya sido concebido para obtener beneficios y cuya única razón de existir sea controlar una actividad comercial, a veces de gran volumen, que la empresa ejerza en este país, por ejemplo, por medio de agentes independientes. Aún más, según el mismo argumento, aunque el conjunto de esta actividad comercial pueda estar dirigido y organizado por el establecimiento permanente, en la práctica esto puede ser difícil de probar. Si los tipos impositivos en este país son más elevados que los del país donde se encuentre la sede central de la empresa, ésta procurará hacer todo lo posible para pagar el menor impuesto en el otro territorio; la principal objeción a la solución recomendada anteriormente es que podría proporcionar a la empresa el medio para conseguir tal resultado.

Dejando otra vez aparte la cuestión de la extensión exacta de la competencia fiscal, el principal argumento expuesto a favor de la solución recomendada es que permite adoptar por métodos de administración simples y eficaces que responden mejor a la práctica normal de los negocios. En la época moderna la organización de los negocios es muy compleja. En los países Miembros de la OCDE existe un gran número de sociedades que ejercen actividades muy diversas y especialmente actividades industriales y comerciales extendidas por numerosos países. Puede imaginarse que una de estas sociedades haya creado un establecimiento permanente en un segundo país y lleve a cabo por medio de aquél un volumen considerable de negocios relativos a determinados artículos manufacturados, y que otra rama de la misma sociedad venda en este segundo país otros productos o artículos manufacturados totalmente distintos por medio de agentes independientes; e incluso que la sociedad opere de esta manera por razones muy justificadas como pueden ser, por ejemplo, la estructura histórica de su actividad o exigencias de carácter comercial. ¿ Sería oportuno que las autoridades fiscales investigen minuciosamente el elemento "beneficio" de cada transacción efectuada por mediación de los agentes independientes para añadir a este beneficio a los del establecimiento permanente ? Un artículo así concebido perturbaría seriamente

las operaciones comerciales ordinarias, lo que sería incompatible con los objetivos del Convenio.

Es cierto que podría producirse la evasión fiscal sustrayendo clandestinamente beneficios del establecimiento permanente y que en algunos casos sería necesario vigilar estas actuaciones; pero al examinar esta cuestión es preciso conservar el sentido de las proporciones y tener presente los argumentos que acaban de exponerse. Naturalmente, no se trata, en forma alguna, de consagrar prácticas abusivas de tal índole ni de proteger a una empresa que sea culpable de tal evasión fiscal de las consecuencias que pudiera tener para ella el descubrimiento de este hecho por las autoridades fiscales interesadas. Se reconoce plenamente que los Estados Contratantes deben ser libres de utilizar todos los medios disponibles para luchar contra la evasión fiscal.

Por las razones anteriormente expuestas, no debería darse demasiada importancia al argumento de que la solución propuesta podría agravar las evasiones fiscales por parte de las empresas extranjeras. Debe concederse mucha mayor importancia a la necesidad de evitar en la medida de lo posible toda intervención en la organización existente de los negocios y a la necesidad de abstenerse, respecto de las empresas extranjeras, de toda exigencia demasiado onerosa de informaciones.

El criterio central que debe servir de base para el cálculo de los beneficios imputables a un establecimiento permanente, generalmente contenida en los convenios bilaterales, de que los beneficios imputables a un establecimiento permanente son los que éste habría obtenido si en lugar de tratar con su sede central hubiese tratado con una empresa totalmente distinta, en condiciones y precios usuales de mercado. Normalmente, estos beneficios coincidirán con los que resulten de una contabilidad comercial o industrial apropiada. Este principio se extiende también a la atribución de beneficios que el establecimiento permanente pueda obtener de operaciones realizadas con otro establecimiento permanente de la empresa y con sociedades filiales y sus establecimientos permanentes; sin embargo, los Estados Contratantes que estimen que el párrafo

actual no cubre realmente estas operaciones de carácter más general pueden en sus negociaciones bilaterales acordar una redacción más detallada.

En la mayoría de los casos, para determinar los beneficios imputables propiamente al establecimiento, las autoridades fiscales utilizan la contabilidad comercial del establecimiento permanente - contabilidad que normalmente se llevará, porque toda organización comercial o industrial tiene interés en conocer la realidad de sus diferentes secciones -. Como excepción, puede haber casos en que no exista la contabilidad separada. Pero cuando exista esta contabilidad, constituye el punto lógico de partida de las operaciones de ajuste cuando éste es necesario para determinar el importe correcto de los beneficios. Quizá sea conveniente subrayar, que la directriz que figura en el artículo no puede servir de justificación a las Administraciones fiscales para fijar beneficios hipotéticos sin base efectiva; siempre es necesario partir de datos reales, tal como luzcan en la contabilidad comercial del establecimiento permanente, y, si el caso lo precisa, ajustar el importe de los beneficios obtenidos partiendo de esos datos reales. Conviene señalar, asimismo, que el principio expuesto en el artículo está subordinado a las disposiciones contenidas en el mismo, particularmente en lo que se refiere al régimen aplicable a los pagos, que bajo la denominación de intereses, cánones, etc., son efectuados por un establecimiento permanente a su sede central a título de préstamos o de licencias de exportación que esta última le haya concedido.

Aun cuando un establecimiento permanente pueda presentar una contabilidad adecuada, concebida para conocer los beneficios derivados de sus actividades, puede ser necesario que las autoridades fiscales del país interesado rectifiquen aun esta contabilidad de acuerdo con el criterio general del artículo. Por ejemplo, puede ser preciso realizar ajustes de este tipo cuando se facturen mercancías por la sede central del establecimiento permanente a precios no conformes con el criterio en cuestión y, consecuentemente, se traspasen beneficios del establecimiento permanente a la sede central o viceversa.

En estos casos, normalmente, habrá que sustituir los precios utilizados por los habituales de mercado para mercancías idénticas o análogas condiciones. Es evidente que el precio de compra en el mercado libre varía con arreglo a las cantidades requeridas y a los plazos de entrega; estos factores deberán tomarse en cuenta en la determinación del precio de mercado a utilizar. Bastará recordar aquí que una empresa puede tener razones comerciales absolutamente válidas para facturar sus productos a precios inferiores a los del mercado ordinario; esto puede ser, por ejemplo, un método comercial perfectamente normal para establecer una posición competitiva en un mercado nuevo y, en tal caso, no deberá considerarse como prueba de un intento de traspasar beneficios de un país a otro. Igualmente pueden surgir dificultades en el caso de mercancías especiales producidas por una empresa y vendidas en su totalidad por medio de sus establecimientos permanentes; si en estas circunstancias no existe precio en el mercado libre y se juzgan poco satisfactorias las cifras que figuran en la contabilidad puede ser necesario calcular de otro modo los beneficios del establecimiento permanente, por ejemplo, aplicando un tipo medio de beneficio bruto a la cifra de negocios del establecimiento permanente y deduciendo de la cifra así obtenida el importe correcto de los gastos efectuados. Es evidente que en casos concretos pueden presentarse numerosos problemas especiales de tal índole, pero siempre deberá seguirse como regla general la determinación de los beneficios imputados a un establecimiento permanente con arreglo a su contabilidad si ésta representa la situación real. Si tal contabilidad no refleja los hechos reales, será necesario establecer nuevas cuentas o rectificar la contabilidad inicial, debiendo utilizar, a estos efectos, las cifras del mercado libre.

Ciertos Estados consideran que hay realización de beneficios imponibles cuando un bien distinto de un depósito de mercancías que forma parte del activo de un establecimiento permanente situado en su territorio es transferido a un establecimiento permanente o a la sede central de la misma empresa situada en otro Estado. El artículo 7 permite a estos Estados gravar los beneficios que se consideran obtenidos como consecuencia de tal transferencia, beneficios que pueden determinarse como se indica en los párrafos anteriores.

En relación con los gastos de un establecimiento permanente el principio general establecido en el artículo. El mismo reconoce específicamente que para calcular los beneficios de un establecimiento permanente deben tomarse en cuenta los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hayan realizado. Es evidente que en ciertos casos será necesario estimar o calcular por medios convencionales el importe de los gastos a considerar. En el caso, por ejemplo, de gastos generales de administración contraídos en la sede central de la empresa, puede ser razonable computar una fracción proporcional, calculada según la reacción entre la cifra de negocios del establecimiento permanente (o eventualmente de su beneficio bruto) y la del conjunto de la empresa. Con esta reserva, lo que debe considerarse es el importe real de los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente. La deducción que puede practicarse por el establecimiento permanente, en concepto de gastos de la empresa atribuidos a este establecimiento permanente, no puede quedar subordinada a su reembolso efectivo por el establecimiento permanente.

Aparte de los que puedan estimarse gastos ordinarios, existen determinados tipos de pagos entre establecimientos permanentes y sedes centrales que suscitan problemas particulares que conviene examinar aquí. Los párrafos siguientes tratan de tres casos específicos de esta clase y aportan soluciones. Evidentemente, no puede deducirse de ellos que únicamente se suscitan problemas en relación con las tres clases de pagos mencionados en estos párrafos; pueden existir, igualmente, pagos de otra naturaleza a los que sean aplicables similares consideraciones.

El primero de estos casos se refiere a pagos que, bajo la denominación de intereses, cánones, etc., son abonados por un establecimiento permanente a su sede central en virtud de préstamos o licencias de exportación concedidos por esta última.

Se considera que estos pagos no deben deducirse para calcular los beneficios imponibles del establecimiento permanente. Igualmente los pagos

análogos efectuados por la sede central a un establecimiento permanente deberían excluirse para calcular los beneficios imposables del establecimiento. Se admite, sin embargo, que pueden invocarse consideraciones especiales en relación con los pagos de intereses efectuados entre las diversas partes de una misma empresa financiera (un banco, por ejemplo) en virtud de anticipos, etc. (independientemente del capital que les puede ser asignado), puesto que la concesión o percepción de anticipos constituyen operaciones estrechamente ligadas a la actividad ordinaria de estas empresas. Además si una empresa abona intereses, etc., a un tercero y estos pagos están vinculados en parte a las actividades del establecimiento permanente para el cálculo de los beneficios del establecimiento deberá tomarse en cuenta cierta proporción de estos abonos en la medida en que se les pueda considerar gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente.

El segundo caso se refiere a la prestación de servicios auxiliares efectuada por un establecimiento permanente por cuenta de la sede central o viceversa. Consideremos, por ejemplo, el caso de una gran sociedad que ejerza diversas actividades industriales o comerciales, parte de las cuales se efectúan en el otro país por medio de un establecimiento permanente. Además, este establecimiento permanente realiza por cuenta de la sede central la publicidad de los artículos producidos por esta empresa, pero no pasan por el mismo establecimiento permanente. Es evidente que para el cálculo de los beneficios imposables del establecimiento permanente convendría añadir el importe de los gastos efectuados por cuenta de la sede central (a menos que este ajuste haya sido realizado ya en la propia contabilidad del establecimiento permanente). En efecto, si el establecimiento permanente y su sede central fuesen dos entidades completamente distintas e independientes, el establecimiento permanente no prestaría ordinariamente servicios a la sede central a no ser que se le abone una comisión y se le reembolsen los gastos efectivamente realizados. Es, pues, necesario decidir que el cálculo debe efectuarse teniendo en cuenta no sólo todos los gastos soportados por un establecimiento permanente por los servicios prestados a la sede central, sino además una determinada comisión ficticia que aumente los beneficios del establecimiento permanente.

El examen de esta cuestión conduce a la conclusión de que en semejantes circunstancias los beneficios del establecimiento permanente no deberán incrementarse con la adición de una cifra de "comisión". Si, en teoría, la inclusión de una cantidad en concepto de "comisiones" en los beneficios de todo establecimiento permanente que haya prestado servicios que no sean para sus propios fines puede considerarse como un corolario de la noción ficticia de empresa separada, en la práctica este principio será de aplicación muy difícil. Podría discutirse largamente el porcentaje a utilizar en el cálculo del importe de las "comisiones" ficticias; generalmente, no existe una base concreta que sirva para fijarlo. En la mayoría de los casos, en la contabilidad del establecimiento permanente figurarán los gastos realmente contraidos; en otras palabras, la contabilidad no tendrá en el haber una partida correspondiente al concepto de "comisiones". Si como regla general debe aplicarse el criterio de la "empresa separada" a las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento permanente por cuenta de su sede central para incluir en los beneficios de aquél un beneficio representado por unas "comisiones" ficticias, en la mayoría de los casos sería necesario, primero, fijar la modalidad de cálculo del elemento "comisiones" y después rectificar la contabilidad del establecimiento permanente. En contra de este método existen poderosas consideraciones de práctica administrativa. En consecuencia, en los beneficios del establecimiento permanente no debe incluirse ninguna cantidad en concepto de "comisiones". Por la misma razón, en el caso inverso, cuando la sede central preste servicios por cuenta del establecimiento permanente, para el cálculo de los beneficios de éste no debe deducirse ninguna cantidad por concepto de "comisiones".

El tercer caso se refiere a la cuestión de determinar si debe estimarse que una fracción de los beneficios totales de una empresa es el resultado de una buena gestión. Supongamos que de una sociedad cuya sede central se encuentre en un país, pero que ejerce todas sus actividades industriales o comerciales por medio de un establecimiento permanente situado en otro país. En el caso extremo podría suceder que únicamente las reuniones del Consejo de Administración se celebrasen en la sede central y que todas las demás actividades de la sociedad, excepto las que implican formalidades puramente jurídicas, se ejerciesen en el

establecimiento permanente. En este caso, efectivamente, podría sostenerse que por lo menos una parte de los beneficios del conjunto de la empresa es imputable a la prudente gestión y visión de los negocios de los administradores, esta fracción del beneficio de la empresa debería, por tanto, imputarse al país donde se encuentre la sede central. Si la sociedad hubiera estado regida por un organismo de gestión, no cabe duda de que este organismo habría exigido una remuneración por sus servicios, remuneración que podría haber consistido en un mero porcentaje de los beneficios de la empresa. Pero también aquí, cualquiera que sean las ventajas teóricas de este método, importantes consideraciones prácticas se oponen a su adopción. En el caso descrito, los gastos de gestión serían, sin duda, deducidos de los beneficios del establecimiento permanente conforme a las disposiciones del artículo, pero si se considera el problema en su conjunto, no parece que haya razones suficientes para ir todavía más lejos, haciendo entrar en el juego y deduciendo un importe presunto equivalente a "los beneficios debidos a la gestión". En supuestos similares al caso extremo anteriormente citado, para la determinación de los beneficios imponibles del establecimiento permanente no hay posibilidad de tomar en cuenta importes ficticios representativos de beneficios debidos a la gestión.

Evidentemente puede suceder que los países en los que es usual imputar una cierta parte de los beneficios totales de una empresa a su sede central a título de beneficios debidos a una buena gestión deseen mantener esta práctica. Ninguna disposición del artículo se lo impide. Sin embargo, de lo dicho en el párrafo anterior se deduce que un país donde se encuentra el establecimiento permanente no está en absoluto obligado, al calcular los beneficios imputables a este establecimiento, a deducir una suma que representa una fracción de los beneficios de gestión atribuibles a la sede central.

Es muy posible que el país donde se encuentra la sede central de una empresa impute a dicha sede un cierto porcentaje de los beneficios de la empresa debido a una buena gestión, mientras que el país donde esté situado el establecimiento permanente no lo haga y, como consecuencia, el total del beneficio imponible en los dos países sea superior al que debiera resultar. En

estos casos, el país donde se encuentre la sede central de la empresa deberá tomar la iniciativa y efectuar los ajustes necesarios en el cálculo de sus impuestos exigibles para que no se produzca doble imposición.

Generalmente existe o se puede construir una contabilidad apropiada para cada parte o sector de la empresa que permita que los beneficios y los gastos, una vez ajustados y si ello es preciso, pueden atribuirse a una parte determinada de la empresa con un alto grado de precisión. En general, este método de imputación debe ser adoptado siempre que sea posible ponerlo en práctica. Sin embargo, hay casos en que no existe esta posibilidad, y no implican en absoluto que no puedan adoptarse válidamente otros métodos, en caso de necesidad, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente según el criterio de "empresa separada". Por ejemplo, para determinar los beneficios de una empresa de seguros puede ser conveniente emplear métodos de cálculo especiales, tales como la aplicación de coeficientes adecuados a las primas brutas percibidas por los titulares de pólizas en el país considerado. Igualmente, en el caso de una empresa relativamente modesta que realice actividades a ambos lados de una misma frontera que no puede existir ni ser posible establecer contabilidad separada para el establecimiento permanente. En otros casos es posible que las actividades del establecimiento permanente estén estrechamente ligadas a las de la sede central que sea imposible dissociarse basándose estrictamente en la contabilidad de la sucursal. Cuando en casos semejantes se acostumbra a evaluar los beneficios del establecimiento permanente, considerado como empresa independiente, por medio de criterios apropiados, parece razonable que continúe aplicando este método, aunque el resultado a que se llegue pueda no alcanzar el grado de precisión que tendría la determinación del beneficio sobre la base de una contabilidad adecuada. Pero aun en el caso de que no es usual aplicar tal método, puede ser necesario recurrir a él, a título excepcional por razones de orden práctico.

En ciertos casos es usual calcular los beneficios imputables a un establecimiento permanente, no sobre la base de la contabilidad separada o

efectuando una estimación de los beneficios conforme al principio de empresa separada, sino simplemente distribuyendo los beneficios totales de la empresa de acuerdo con diversas fórmulas. Este método difiere de los contemplado en el artículo, porque no se trata de una atribución de beneficios según el principio de la empresa separada, sino de un reparto de los beneficios totales; de hecho, puede conducir a un resultado diferente del que daría su cálculo en base a la contabilidad separada. El artículo indica con claridad que un Estado Contratante puede continuar empleando un método tal si se utiliza corrientemente en ese país, aunque la cantidad que resulte difiera en cierta medida de la que daría una contabilidad separada, a condición de que equitativamente pueda considerarse que el resultado obtenido es conforme a los principios contenidos en el artículo. Sin embargo, es necesario subrayar que de manera general los beneficios a imputar a un establecimiento permanente deben determinarse de acuerdo con la contabilidad de dicho establecimiento permanente si ésta refleja realmente la situación. Se considera que un método de imputación basado en un reparto de beneficios totales normalmente es menos conveniente que otro que atienda sólo a las actividades del establecimiento permanente; aquél sólo deberá utilizarse, a título excepcional, cuando tradicionalmente venga siendo empleado de forma usual y, en general, tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes lo consideren satisfactorio. Queda claro que puede suprimirse cuando ninguno de los Estados utilice tal método. Sin embargo, cuando los Estados Contratantes deseen poder utilizar un método que no ha sido usado anteriormente, conviene precisarlo modificando el artículo en las negociaciones bilaterales.

En el marco de este comentario, no parece apropiado analizar detenidamente los numerosos y variados métodos que implican un reparto de los beneficios totales y que han sido adoptados en campos particulares para la atribución de beneficios. Sin embargo, no carece de utilidad resumir brevemente algunos de los principales y enunciar determinados principios generales relativos a su aplicación.

Los métodos que implican un reparto de los beneficios totales tienen como característica común la imputación de una determinada proporción de los

beneficios del conjunto de la empresa a una parte de la misma, por estimar que todas las partes de la empresa han contribuido, según el criterio o criterios adoptados, a la rentabilidad del conjunto. Lo que por lo general distingue estos métodos entre sí son los diversos criterios utilizados para determinar la proporción exacta en los beneficios totales. Los criterios usualmente adoptados pueden agruparse en tres grandes categorías, según que se basen en los ingresos de la empresa, en sus gastos o en la estructura de su capital. El primer grupo incluye los métodos de reparto basados en la cifra de negocios o comisiones; el segundo, los que toman como base los salarios, y el tercero, los que se fundan en el capital circulante de la empresa atribuido a cada sucursal o parte de aquélla. Evidentemente, es imposible decir "in abstracto" cuál de estos métodos es más preciso. Uno de ellos será más o menos adecuado según los supuestos a que se aplique. En ciertas empresas, especialmente las que prestan servicios o fabrican especialidades con un margen de beneficios elevado, el beneficio neto dependerá sobre todo de la cifra de negocios. Para las empresas de seguros el método idóneo puede consistir en efectuar una distribución de los beneficios totales en proporción a las primas abandonadas por los titulares de las pólizas de cada país. Si se trata de una empresa que fabrica ciertos artículos cuyo precio de costo es elevado a causa de las materias primas o mano de obra utilizada, los beneficios dependerán más estrechamente de los gastos. Para los bancos e instituciones financieras la fracción del capital circulante total puede constituir el criterio más adecuado. En general, un método que comparte un reparto de los beneficios totales deberá permitir obtener una cifra de beneficios ponibles que se aproxime lo más posible al que se habría obtenido según una contabilidad separada; no parece oportuno enunciar a este propósito directrices particulares distintas de la siguiente: corresponde a la autoridad fiscal, después de haber consultado a las autoridades de los demás países interesados, adoptar el método que, teniendo en cuenta los datos conocidos, parezca más apto para producir este resultado.

El empleo de un método basado en la imputación a una parte de una empresa de cierta proporción del beneficio total del conjunto presenta evidentemente un problema, el del método utilizable para calcular el beneficio

total de la empresa. Esto puede resolverse de manera distinta según las legislaciones vigentes de cada país. En este aspecto, será imposible encontrar una solución formulando una regla rígida. No cabe esperar que se admita que los beneficios a imputar hayan de ser aquellos que resultan de los cálculos efectuados conforme a la legislación de un país concreto; cada país interesado debe tener el derecho de calcular los beneficios según las disposiciones de su propia legislación.

En el párrafo 4 del artículo 5 se enumeran, a título de ejemplo, un cierto número de actividades que, aunque se ejercen en una instalación fija de negocios, no se incluyen en la expresión "establecimiento permanente". En relación con las reglas de imputación de beneficios a un establecimiento permanente, el principal de estos ejemplos es el mencionado en el presente artículo, es decir, la oficina de compra.

Bien entendido que el artículo no trata de los organismos creados únicamente para efectuar compras; estos organismos no constituyen establecimientos permanentes y las disposiciones del presente artículo, relativas a la imputación de beneficios, no se les aplican. El artículo se refiere al tipo de establecimiento permanente que, al tiempo que otras actividades industriales o comerciales, efectúa compras para su sede central. En este supuesto el artículo establece que los beneficios del establecimiento permanente no deben incrementarse con un importe ficticio que represente los beneficios resultantes de esas compras. Paralelamente, todo gasto derivado de las actividades de compra también será excluido de los beneficios imponibles del establecimiento permanente.

En este artículo se ha querido indicar claramente que una vez adoptado el método de imputación, no se puede modificar simplemente porque en un año concreto otro método produzca resultados más favorables. Uno de los fines de los convenios de doble imposición es entre otros, el de proporcionar a una empresa de un Estado Contratante cierta seguridad respecto al régimen fiscal que

se aplicará al establecimiento permanente que posee en el otro Estado Contratante, así como a la parte de la empresa situada en el país de la sede, con la que el establecimiento permanente está relacionado. Por tanto, el artículo asegura una cierta continuidad y uniformidad en el régimen fiscal.

Aunque no se haya juzgado necesario definir el término "beneficios" en el Convenio, debe entenderse, sin embargo, que el término empleado en este y otros artículos del Convenio tiene un sentido amplio y comprende todas las rentas obtenidas de la explotación de una empresa. Esta acepción general coincide con el significado atribuido al término de la legislación fiscal de la mayor parte de los países Miembros de la OCDE.

Tal interpretación del término "beneficio" crea, sin embargo, una duda en cuanto a la aplicación del Convenio. Si los beneficios de una empresa incluyen categorías de rentas tratadas separadamente en otros artículos del Convenio, como los dividendos, cabe preguntarse si la imposición de estos beneficios se rige por las normas del artículo relativo a los dividendos, etc., o por las disposiciones del presente artículo.

La cuestión ofrece poco interés práctico en la medida en que la aplicación del presente artículo o de los artículos específicos conduce al mismo resultado desde el punto de vista fiscal. Además, debe tenerse en cuenta que algunos de los artículos especiales contienen disposiciones particulares dando prioridad a un determinado artículo.

Sin embargo, ha parecido deseable formular una regla de interpretación a fin de precisar el campo de aplicación del presente artículo en relación con los que se refieren a una categoría particular de rentas. Conforme a la práctica generalmente seguida en los convenios bilaterales en vigor, el artículo da preferencia, en primer lugar, a los artículos relativos a dividendos, intereses, etc. En consecuencia, el presente artículo será aplicable a las rentas industriales y comerciales no encuadradas en las categorías de rentas amparadas por los artículos especiales y, además, a los dividendos e intereses.

C) TRANSPORTACION MARITIMA Y AEREA.

En el artículo 8 del Tratado, se regulan, los aspectos relativos a la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional (no incluye el transporte prestado entre dos puntos situados en el mismo Estado).

Las reglas fundamentales son:

a.- Los beneficios (utilidades) de una empresa dedicada a esta actividad solo pueden ser gravados por el Estado en que se encuentre la residencia de la empresa.

b.- Las reglas del Tratado se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

c.- Para los efectos del Tratado el término "explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional" comprende a los siguientes conceptos:

- 1.- Fletamento o arrendamiento de buques o aeronaves.
- 2.- Arrendamiento de contenedores y equipo relacionado.
- 3.- Enajenación de buques, aeronaves, contenedores y equipo relacionado.

Se aclara que este concepto no comprende la transportación por cualquier otro medio o la prestación del servicio de alojamiento.

La disposición del artículo, relativa a los beneficios de la exportación en tráfico internacional de buques o aeronaves, tiene como finalidad asegurar que

estos beneficios serán sometidos a imposición en un solo Estado. La disposición se basa en el principio de que el derecho de imposición debe estar reservado al Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. La expresión "tráfico internacional" se define en la letra i) del párrafo 1 del artículo 3.

En determinados casos, el Estado Contratante en que se encuentra la sede de dirección efectiva puede no ser el Estado, del que es residente la empresa que explota los buques o aeronaves, y por ello determinados Estados prefieren conferir el derecho de imposición de manera exclusiva al Estado de la residencia. Estos Estados tienen la facultad de sustituir las disposiciones previstas por una norma que podría ser la siguiente:

" Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante provenientes de la exportación, en tráfico internacional, de buques o aeronaves sólo pueden someterse a imposición en este Estado ".

Por el contrario, otros Estados prefieren combinar los criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva atribuyendo el derecho a gravar en primer término al Estado en que se encuentra la sede de dirección efectiva, eliminando, por su parte, el Estado de la residencia de la doble imposición mediante la aplicación del artículo 22 en tanto que el primer Estado pueda gravar la totalidad de los beneficios de la empresa; cuando este Estado no pueda hacerlo, el derecho de imposición se confiere en primer término al Estado de la residencia. Los estados que deseen aplicar este principio tienen la facultad de sustituir las disposiciones previstas por una norma que podría ser la siguiente:

" Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante provenientes de la exportación de buques o aeronaves, a excepción de los que provengan de transportes efectuados por buques o aeronaves exportados solamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado. Sin embargo, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en el otro Estado y si éste grava la totalidad de los

beneficios de la empresa proveniente de la exportación de buques o aeronaves, los beneficios derivados de esta exportación, a excepción de los que provengan de transportes efectuados por buques o aeronaves exportados solamente entre lugares situados en el primer Estado, pueden someterse a imposición en este otro Estado. "

Los beneficios a los que se hace referencia son ante todo los beneficios que la empresa realiza mediante el transporte de pasajeros o mercancías. Así limitada, la disposición sería demasiado restrictiva, teniendo en cuenta, por una parte, el desarrollo de la navegación marítima y aérea y, por otro lado, consideraciones de orden práctico. Así pues, la disposición abarca igualmente otras categorías de beneficios. Se trata de beneficios que, bien sea por su naturaleza, bien sea por su estrecha relación con los beneficios directos del transporte, son incluidos en la misma categoría. Los beneficios se mencionan en los siguientes párrafos.

Los beneficios obtenidos del arrendamiento de un buque o aeronave, completamente armado y equipado, deben tratarse de la misma manera que los beneficios del transporte de pasajeros o mercancías. El artículo se aplica a los beneficios provenientes del simple alquiler del casco del navío o aeronave, salvo que, constituyan una fuente ocasional de rentas para una empresa dedicada a la exportación internacional de navíos o aeronaves.

En principio, al pertenecer el derecho a gravar a un solo Estado Contratante, es inútil elaborar reglas detalladas para, por ejemplo, definir los beneficios referidos, pues se trata más bien de aplicar aquí los principios generales de interpretación.

Las empresas de navegación marítima y aérea sobre todo estas últimas, con frecuencia se dedican a actividades complementarias, más o menos estrechamente ligadas a la explotación directa de buques o aeronaves. Aunque no se trata aquí de enumerar todas las actividades auxiliares susceptibles de ser abarcadas por la disposición, si es útil, sin embargo, dar algunos ejemplos.

La disposición se aplica particularmente a las actividades siguientes:

- a) venta de billetes de pasaje por cuenta de otras empresas;**
- b) explotación de los servicios de autobús que comunican la ciudad con el aeropuerto;**
- c) publicidad y propaganda comercial, y**
- d) transporte de mercancías por camión entre un depósito y un puerto o aeropuerto.**

Si una empresa de transporte internacionales se compromete, con ocasión de tales transportes, a entregar mercancías directamente al destinatario en el otro Estado Contratante, este transporte interior se considera que forma parte de la explotación internacional de buques o aeronaves y, por tanto, está incluido en las disposiciones del artículo.

En el momento actual el uso de contenedores juega un papel creciente en el campo de los transportes internacionales. Frecuentemente, estos contenedores se utilizan también en los transportes interiores. Los beneficios que una empresa de transportes internacionales obtenga del alquiler de contenedores, a propósito de una operación complementaria o accesoria de la explotación internacional de buques o aeronaves, caen en el ámbito del presente artículo.

Otra actividad excluida del ámbito de aplicación de la disposición es la de un astillero de construcciones navales explotado en un país por una empresa de navegación que tenga su sede de dirección efectiva en otro país.

Puede convenirse bilateralmente que los beneficios provenientes de la explotación de buques dedicados a las actividades de pesca, dragado o remolque en alta mar se consideren como rentas comprendidas en las disposiciones del presente artículo.

Las rentas de valores y capitales mobiliarios percibidas por una empresa

de navegación marítima, interior o aérea, se someten al régimen general aplicable a las rentas de los valores y capitales mobiliarios.

Este artículo pretende aplicar a la navegación por ríos, canales y lagos el mismo tratamiento que la navegación marítima y aérea en tráfico internacional. La disposición se aplica no sólo a los transportes por vías navegables entre dos o más países, sino igualmente a los transportes por vía navegable que sean efectuados por una empresa de un determinado país entre dos puntos situados en otro país.

La disposición no excluye el que los problemas impositivos particulares que la navegación interior puede plantear, principalmente entre países limítrofes, sean objeto de una reglamentación especial mediante acuerdo bilateral.

EMPRESAS QUE NO SE DEDICAN EXCLUSIVAMENTE A LA NAVEGACION MARITIMA, INTERIOR O AEREA

De la redacción del artículo se deduce que las empresas que no se dedican exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea se ven afectadas por las disposiciones previstas en estos párrafos en lo que respecta a los beneficios provenientes de la explotación de buques, embarcaciones o aeronaves.

Si una empresa tiene en un país extranjero un establecimiento permanente dedicado exclusivamente a la explotación de sus buques o aeronaves, no hay razón para tratar este establecimiento permanente de forma diferente de aquél de las empresas dedicadas exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea.

En la hipótesis de que la empresa considerada tenga en otro Estado un establecimiento permanente que no se dedique exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea, tampoco representa dificultad alguna la aplicación de

las disposiciones previstas en el artículo. Si los buques transportan mercancías de la empresa a un establecimiento permanente suyo situado en un país extranjero, conviene considerar, en efecto, que ninguna parte del beneficio realizado por la empresa hay que atribuir al establecimiento permanente por el hecho de que realice sus transportes por sus propios medios. La misma regla debe aplicarse cuando el establecimiento permanente dispone de instalaciones para la explotación de los buques o aeronaves, asume otros gastos relativos a estos transportes (por ejemplo, gastos de personal). En este caso los gastos del establecimiento permanente afectos a la explotación de buques, embarcaciones y aeronaves no deben imputarse a este establecimiento permanente, sino a la propia empresa, en cuanto que ninguna parte del beneficio realizado en los transportes acrece a este establecimiento permanente.

Quando los buques o aeronaves de la empresa se explotan por un establecimiento permanente en el que no se encuentra la dirección efectiva del conjunto de la empresa (por ejemplo, los buques o aeronaves que se ponen en servicio por el establecimiento permanente y figuran en su balance), la dirección efectiva, a los efectos de la aplicación del artículo, debe considerarse situada, en lo referente a la explotación de los buques o aeronaves, en el Estado Contratante en el que está el establecimiento permanente.

El artículo trata del caso particular de que la dirección efectiva de la empresa se encuentre a bordo de un buque o embarcación. En este caso el impuesto no será percibido más que por el Estado en cuyo territorio se encuentre el puerto base del buque o embarcación. Se prevé que si no puede determinarse en este lugar, el impuesto no será percibido más que por el Estado Contratante del que sea residente el explotador del buque o embarcación.

Existen diversas formas de cooperación internacional en el campo de la navegación. Esta cooperación se realiza mediante acuerdos de " pool " u otros convenios del mismo tipo, que regulan, según determinados principios, el reparto de los ingresos (o beneficios) de la actividad ejercida en común.

Para aclarar la situación fiscal de los participantes en un "pool", en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación y para evitar cualquier eventual dificultad, los Estados Contratantes pueden, si lo juzgan necesario, añadir a sus acuerdos bilaterales las siguientes disposiciones: " Pero únicamente a la parte de beneficios así realizados que pertenezca a cada participante en proporción a su parte en la empresa común".

D) PERSONAS ASOCIADAS.

a.- En el artículo 9 del tratado se establece expresamente la posibilidad de aplicación de las disposiciones relativas a operaciones entre partes relacionadas, siempre que se presenten los siguientes supuestos:

1.- Que un residente en uno de los Estados contratantes participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de un residente del otro Estado contratante.

2.- Que una o más personas (las mismas) participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de residentes en uno y otro de los Estados contratantes.

3.- Que las personas en cuestión estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas, que sean diferentes de las que hubieran sido aceptadas por partes no relacionadas.

b.- Por último, se establecen las bases para que las autoridades fiscales competentes lleven a cabo los ajustes correspondientes; siempre sobre la base de que los ajustes a las rentas o beneficios de un contribuyente no podrán hacerse después del vencimiento de los plazos previstos en la ley nacional.

El plazo antes mencionado no podrá exceder, en todo caso, de cinco años

contados a partir del último día del año en que las rentas o beneficios se hubieran obtenido, de no existir las condiciones irregulares antes mencionadas.

Este artículo trata de las empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales y sociedades sometidas a control común), y establece que en estos casos las autoridades fiscales de un Estado Contratante, al calcular las bases impositivas, podrán rectificar la contabilidad de las empresas si por las relaciones especiales existentes entre éstas sus libros no reflejan los beneficios reales imponibles obtenidos en este Estado. Es completamente normal prever la responsabilidad de realizar una rectificación en tales supuestos y el artículo no parece requerir más comentarios. Quizá convenga recordar que las disposiciones de este mismo sólo se aplican cuando entre las dos empresas se hayan convenido o impuesto condiciones especiales; si sus transacciones se han desarrollado en condiciones normales de mercado libre (de plena concurrencia o con total independencia), no cabe realizar rectificación alguna en las contabilidades de las empresas asociadas.

La rectificación en la contabilidad de las transacciones entre empresas asociadas, en el supuesto contemplado en el artículo, puede originar doble imposición económica (imposición de personas diferentes por una misma renta) desde el momento en que la empresa del Estado A, cuyos beneficios son revisados, será gravada por un importe de beneficios, por los que su empresa asociada en el Estado B habrá sido ya objeto de imposición. El artículo prevé que en estas circunstancias el Estado B procederá a un ajuste apropiado para suprimir la doble imposición.

Sin embargo, el ajuste no deberá realizarse automáticamente en el Estado B por el simple hecho de que los beneficios hayan sido corregidos en el Estado A; el ajuste sólo se practicará si el Estado B estima que la cifra de beneficios rectificadas corresponde a la que se habría obtenido si las transacciones se hubiesen efectuado con total independencia. Dicho de otra manera, el artículo no

intenta evitar una doble imposición más que cuando los beneficios corregidos de una empresa asociada superasen el nivel que hubieran debido alcanzar si hubiesen sido calculados correctamente en una situación de plena concurrencia. Por ello el Estado B sólo debe llevar a cabo un ajuste de beneficios de la empresa asociada cuando estime que la corrección efectuada en el Estado A está justificada en sí misma y en su importe.

El artículo no especifica el método a emplear para efectuar el ajuste. Los países Miembros de la OCDE aplican métodos diferentes para asegurar en estos casos la desgravación y los Estados Contratantes tienen consecuentemente completa libertad para determinar de común acuerdo las reglas precisas que quieran insertar en el artículo. Así ciertos Estados preferirán el sistema según el cual cuando los beneficios de la empresa X situada en el Estado A son rectificadas de manera que su importe corresponda al que hubiera alcanzado en una situación de libre concurrencia, se realiza el ajuste revisando la imposición de la empresa asociada Y del Estado B que incluye los beneficios doblemente gravados, de manera que se reduzca el beneficio imponible en el importe apropiado. Por el contrario, otros Estados preferirán estipular que a los efectos de aplicación del artículo 22, los beneficios doblemente gravados serán considerados para la empresa Y del Estado B como rentas imponibles en el Estado A; en consecuencia, la empresa del Estado B tiene derecho en este último Estado, en virtud de las disposiciones del artículo 22, a una desgravación del impuesto pagado por su empresa asociada en el Estado A.

El objeto del artículo no es tratar la cuestión que pudiera denominarse "ajustes secundarios". Supongamos que haya habido una corrección de los beneficios imponibles de la empresa X en el Estado A, conforme al principio contenido en el mismo, y, además, que los beneficios de la empresa Y del Estado B hayan sido rectificadas de conformidad con el principio enunciado. La situación no será, sin embargo, idéntica a la que habría existido si las transacciones se hubiesen llevado a cabo a precios de libre mercado, pues, de hecho, los fondos que representan los beneficios que han sido ajustados se encuentran en la caja de la empresa Y y no en la de la empresa X. Se podría argüir que si las

transacciones se hubiesen efectuado a precios de libre concurrencia y si la empresa X hubiese querido transferir inmediatamente estos beneficios a la empresa Y, lo habría hecho, por ejemplo, bajo la forma de un dividendo o de un canon (si la empresa Y es la sociedad matriz de la empresa X), o incluso bajo la forma de un préstamo (si la empresa X es la sociedad matriz de la empresa Y), y aunque en estas condiciones habrían podido producirse otras consecuencias fiscales (por ejemplo, la percepción de una retención en la fuente), que dependerán del tipo de renta considerado y de las disposiciones del artículo aplicable a tal renta.

Estos ajustes secundarios, que procedería realizar para que la situación fuera idéntica a la que habría existido si las transacciones se hubieran concluido con total independencia, dependen de circunstancias de hecho propias de cada caso. Debe observarse que ninguna disposición del artículo impide efectuar estos ajustes secundarios cuando se permiten por la legislación interna de los Estados Contratantes.

El artículo tampoco responde a la cuestión de saber si habría que fijar un plazo al término del cual el Estado B no estaría obligado a efectuar un ajuste apropiado de los beneficios de la empresa y como consecuencia de una corrección de los beneficios de la empresa X en el Estado A. Ciertos Estados consideran que la obligación del Estado B no debería limitarse en el tiempo, o en otras palabras, que cualquiera que sea el momento en que el Estado A revise sus bases de imposición, la empresa Y debería, en equidad tener la seguridad de que en el Estado B se efectuará el ajuste apropiado. Otros Estados estiman que una obligación limitada de este tipo no parece razonable en la práctica administrativa. En consecuencia, esta cuestión no se ha abordado en el texto del artículo, si bien los Estados Contratantes son libres para incluir, si lo desean, en sus convenios bilaterales las disposiciones que limiten temporalmente la obligación del Estado B de efectuar un ajuste apropiado.

Si las partes interesadas no estuvieran de acuerdo en el importe y naturaleza del ajuste apropiado procederá de la misma forma que para cualquier

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

otra cuestión de hecho; si es necesario, las autoridades competentes pueden consultarse.

E) DIVIDENDOS.

1.- En materia de dividendos se permite la imposición en el Estado en que resida la empresa que paga los dividendos.

2.- En el caso de que el perceptor de los dividendos sea el beneficiario efectivo, el impuesto no podrá exceder de las siguientes tasas:

a) 10% si el beneficiario efectivo es una sociedad que sea titular, directa o indirectamente, de por lo menos el 25% de las acciones con derecho a voto, de las que integran el capital social.

b) 15% en los demás casos.

Las tasas reducidas no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos ejerce actividades industriales o comerciales a través de un establecimiento permanente o presta servicios a través de una base fija en el mismo Estado en el que es residente la sociedad que paga los dividendos, y la participación en su capital social está vinculada efectivamente con las actividades citadas.

Se establece la posibilidad de admitir, tratándose de establecimientos permanentes, un impuesto adicional al que pagaría cualquier sociedad residente, mismo que no deberá exceder del 10%.

Generalmente se entiende por "dividendos" a las distribuciones de beneficios hechas a los accionistas o socios por las sociedades anónimas, comanditarias por acciones sobre las acciones u otras sociedades de capitales. Según las

legislaciones de todos los países Miembros de la OCDE, estas sociedades de capitales son sujetos de derecho con personalidad jurídica propia y distinta de la de los accionistas. En este aspecto se distingue de las sociedades de personas carentes de personalidad jurídica en la mayoría de los países.

Los beneficios de las sociedades de personas se consideran beneficios de los socios obtenidos por su propia actividad; estos beneficios pueden ser industriales o comerciales. También el socio es gravado, de ordinario, individualmente por su aparición en el capital y en el beneficio de la sociedad de personas.

Con el accionista sucede de otra manera; no es empresario y los beneficios de la sociedad no son los suyos propios, por ello no pueden gravarse como renta del accionista hasta que no son distribuidos por la sociedad (con excepción de las disposiciones de ciertas legislaciones relativas a la imposición de beneficios no distribuidos en casos especiales). Para los accionistas los dividendos son rentas de capital aportado a la sociedad.

El artículo no establece el derecho exclusivo a gravar los dividendos ni en el Estado de residencia del beneficio ni el de residencia de la sociedad que abona los dividendos.

La imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de la fuente no es aceptable como principio general. Además existe un cierto número de Estados que no gravan los dividendos en la fuente, mientras que, como regla general, todos los Estados gravan a los residentes por los dividendos que obtienen de sociedades no residentes.

Tampoco es posible establecer como regla general la imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de residencia del beneficiario. Esta imposición correspondería mejor con el carácter de dividendos que tienen las rentas de

capitales mobiliarios. Pero no sería realista esperar que se abandonase totalmente la imposición de los dividendos en la fuente.

Por esta razón, el artículo se limita a declarar que los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. El término "pagados" reviste un sentido muy amplio, ya que el concepto de pagar significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del accionista de la manera prevista por el contrato o los usos.

El artículo no trata más que de los dividendos abonados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante. Estas disposiciones no se aplican, pues, a los dividendos pagados por una sociedad residente de un tercer Estado ni a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante que se abonen a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado Contratante.

El artículo reserva un derecho a gravar al Estado de la fuente de los dividendos, es decir, al Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos; sin embargo, este derecho de percibir el impuesto está limitado considerablemente. El tipo del impuesto no puede exceder del 15 %, que parece ser un tipo máximo razonable. Un tipo más elevado no se justificaría, dado que el Estado de la fuente ha podido gravar los beneficios de la sociedad.

Por otra parte, para los dividendos pagados por una sociedad filial a su sociedad matriz se prevé expresamente por un tipo inferior (el 10 %). Para evitar una cascada impositiva y facilitar las inversiones internacionales, cuando una sociedad de un Estado posee una participación directa de al menos el 25 % en una sociedad del otro Estado, está justificado gravar menos las distribuciones de beneficios de esta última sociedad a la sociedad matriz extranjera. La realización

de este objetivo depende del régimen fiscal de los dividendos en el Estado de residencia de la sociedad matriz.

Si una sociedad de personas es tratada como persona moral de acuerdo con la legislación interna que le sea aplicable, los dos Estados Contratantes pueden convenir la modificación del apartado a) del párrafo 2 en el sentido de que tal sociedad de personas pueda igualmente beneficiarse del tipo reducido previsto para una sociedad matriz.

En virtud del artículo, la limitación del impuesto retenido en el Estado de la fuente no se aplica cuando un intermediario, como un agente u otro mandatario, se interpone entre el acreedor y el deudor a menos que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado Contratante. Los Estados que deseen una formulación más explícita podrán efectuarlo en las negociaciones bilaterales.

Los tipos que fija el artículo para el impuesto en el Estado de la fuente son tipos máximos. Los Estados pueden convenir en las negociaciones bilaterales tipos inferiores e incluso la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario. La reducción de los tipos prevista en el artículo se refiere únicamente a la imposición de los dividendos y no a la imposición de los beneficios de la sociedad que paga los dividendos.

Por vía de negociaciones bilaterales, los dos Estados Contratantes pueden así mismo, convenir un porcentaje de participación inferior al que se fija en el artículo. Un tipo inferior está justificado, por ejemplo, en los casos en que el Estado de residencia de la sociedad matriz conceda a ésta, conforme a su derecho interno, una exención para los dividendos correspondientes a una participación inferior al 25 % en una filial no residente.

El capital, en el sentido del derecho de sociedades, deberá indicarse según el valor nominal total de las acciones, que en la mayor parte de los casos aparecerá dentro de la rúbrica "capital" del balance de la sociedad.

No procede tener en cuenta las diferencias debidas a las diversas clases de acciones emitidas, pues estas diferencias se refieren más a la naturaleza de los derechos de que dispone el accionista que a la importancia de la participación en el capital.

Cuando un préstamo o cualquier otra aportación a la sociedad no contribuya al capital, en el estricto sentido de la legislación de sociedades, pero en base al derecho o a los usos internos (infracapitalización, asimilación de un préstamo al capital social) la renta que proceda de los mismos se considere como dividendo por el artículo 10, el valor de este préstamo o de esta aportación, debe considerarse también como "capital" en el sentido del apartado a).

En el caso de entidades que no tengan capital según la legislación de sociedades, se comprenderá en este término, para la aplicación del apartado a), el total de las aportaciones que se tomen en consideración a los efectos de distribución de beneficios.

Los Estados Contratantes, en sus negociaciones bilaterales, pueden separarse del criterio del "derecho de voto" contenido en el artículo y utilizar, por ejemplo, el criterio del "capital".

El artículo no exige que la sociedad beneficiaria de los dividendos haya detentado el 25 %, del capital durante un período relativamente largo antes de la fecha de la distribución. Lo que significa que con relación a la participación sólo cuenta la situación existente en el momento en que nace la sujeción al impuesto al que se aplica el párrafo 2, es decir, en la mayor parte de los casos la situación existente en el momento en que los dividendos legalmente puestas a disposición de los accionistas. La razón esencial de este proceder debe buscarse en el deseo de tener una disposición que sea aplicable de la manera más amplia posible. Imponer a la sociedad matriz la necesidad de poseer la participación mínima con un cierto tiempo de antelación a la distribución de beneficios podría exigir investigaciones considerables. La legislación interna de ciertos países Miembros de la OCDE establece que el beneficio de la exención o de la reducción se

acordará para los dividendos correspondientes a una participación más que si ésta ha sido detentada por la sociedad beneficiaria durante un periodo mínimo. En consecuencia, los Estados Contratantes podrán incluir en sus convenios una condición similar.

El artículo no se pronuncia sobre la forma de imposición en el Estado de la fuente. Deja a este Estado la facultad de aplicar su legislación interna y, en particular, de recaudar el impuesto por vía de retención en la fuente o por vía de declaración-liquidación.

Tampoco regula las cuestiones de procedimiento. Cada Estado puede adoptar el procedimiento previsto en su propia legislación. Puede optar entre reducir los impuestos a los tipos previstos en el artículo o exigirlos íntegramente devolviendo la diferencia.

No se ha determinado si la reducción en el Estado de la fuente debe o no supeditarse a la imposición efectiva de los dividendos en el estado de residencia. esta cuestión puede resolverse a través de negociaciones bilaterales.

El artículo no contiene disposición alguna referente a cómo el estado de residencia del beneficiario deberá tener en cuenta el impuesto pagado en el Estado de la fuente.

Es procedente llamar la atención sobre el caso de que el beneficiario de los dividendos procedentes de un Estado Contratante sea una sociedad residente del otro Estado Contratante cuyo capital pertenezca todo o en parte a accionistas no residentes de este último Estado, que normalmente no distribuyan sus beneficios en forma de dividendos y gocen de un régimen fiscal privilegiado. Puede plantearse la cuestión de si está justificado que el Estado de la fuente de los dividendos conceda a esta sociedad la limitación de tipo impositivo prevista en el artículo. En las negociaciones bilaterales pueden estipularse, en su caso, derogaciones especiales a la regla de imposición establecida por las

disposiciones de este artículo para definir el tratamiento aplicable a dichas sociedades.

Dada la diversidad de legislaciones de los países Miembros de la OCDE, no es posible dar una definición completa y exhaustiva del concepto de dividendo. Por ello la definición del artículo se limita a mencionar los ejemplos que figuran en la mayor parte de estas legislaciones y que en todo caso no son tratadas en ellas de manera diferente. La enumeración se completa con una fórmula general. Se ha emprendido un estudio completo con ocasión de la revisión del Proyecto de Convenio de 1963, a fin de encontrar una solución en la que no se haga referencia a la legislación interna. En los términos de este estudio, no parece todavía posible, dadas las divergencias que subsisten entre los países Miembros en materia de legislación sobre sociedades y legislación fiscal, dar de la noción de dividendos una definición que sea independiente de la legislación interna. Mediante las negociaciones bilaterales los Estados Contratantes pueden tener en cuenta las particularidades de sus legislaciones y convenir el extender la definición de "dividendos" a otros pagos hechos por las sociedades a las cuales se aplica el artículo.

La noción de dividendo se refiere esencialmente a las distribuciones hechas por las sociedades en el sentido del artículo 3. La definición se refiere en primer lugar a las distribuciones de beneficios a que dan derecho las acciones, es decir, las participaciones en una sociedad anónima. La definición asimila a las acciones los títulos emitidos por las sociedades y que den derecho a una participación en los beneficios de la sociedad sin ser créditos: es el caso, por ejemplo, de las acciones o bonos de disfrute, partes de fundador u otras participaciones sociales. Esta enumeración puede ciertamente adaptarse en los convenios bilaterales al Derecho de los Estados Contratantes. En particular, esto puede hacerse necesario en lo concerniente a las rentas procedentes de acciones de disfrute y parte de fundador. En cambio los créditos que dan derecho a participar en los beneficios no entran en esta categoría; asimismo, los intereses de obligaciones convertibles tampoco se consideran dividendos.

La legislación de numerosos Estados asimila a las acciones las participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada. Asimismo, las distribuciones de beneficios efectuadas por las sociedades cooperativas se consideran, generalmente, dividendos.

Las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades de personas no tienen el carácter de dividendos, tal como se han definido, a menos que las sociedades de personas estén sujetas en el Estado en el que se encuentre su dirección efectiva a un régimen fiscal análogo, en sustancia, al que se aplica a las sociedades anónimas. Por otra parte, pueden ser necesarias ciertas precisiones en los convenios bilaterales en el caso de que la legislación fiscal de un Estado Contratante otorgue al propietario de participaciones en una sociedad el derecho de optar, bajo ciertas condiciones, por una imposición análoga a la de un socio de una sociedad de personas o, inversamente, conceda al socio de una sociedad de personas el derecho de elegir el gravamen como propietario de una participación en una sociedad.

Se consideran dividendos no sólo las distribuciones de beneficios aprobadas cada año por la Junta General de Accionistas, sino también otras ventajas valorables en dinero, tales como acciones gratuitas, bonos, beneficios de liquidación y distribuciones. Pero las reducciones previstas en el presente artículo se aplican sólo cuando el Estado de residencia de la sociedad deudora grave las citadas prestaciones como dividendos. No es determinante de manera alguna el que estas prestaciones procedan de beneficios sociales del ejercicio o provengan, por ejemplo, de reservas, esto es, de beneficios de ejercicios anteriores. Normalmente, las distribuciones hechas por una sociedad que reduzcan la importancia de los derechos de los socios no se consideran como dividendos. En este sentido, no se consideran como tales los pagos que corresponden al reembolso del capital, cualquiera que sea la forma que adopten.

Las ventajas a que da derecho una participación social no se atribuyen, por regla general, más que a los accionistas mismos. Algunas de estas atribuciones

en beneficio de personas que no son accionistas en el sentido del derecho de sociedades pueden, sin embargo, considerarse dividendos cuando:

- las relaciones jurídicas entre estas personas y la sociedad se asimilan a una participación social ("participaciones ocultas"); y
- las personas que se benefician de estas ventajas se encuentran ligadas por lazos estrechos a un accionista; así, por ejemplo, cuando el beneficiario es un pariente del accionista o bien una sociedad perteneciente al mismo grupo de la sociedad titular de las acciones.

Cuando el accionista y el beneficiario efectivo de tales ventajas son residentes de dos Estados diferentes con los cuales el Estado de la fuente ha concluido convenios, pueden producirse divergencias de opinión en cuanto a la determinación del convenio aplicable. Problema idéntico puede plantearse cuando el Estado de la fuente ha concluido un convenio con uno de los Estados pero no con el otro. Se trata, sin embargo, de un conflicto que también puede afectar a otros tipos de renta, y cuya solución sólo puede encontrarse en un procedimiento amistoso.

Algunos Estados estiman que los dividendos, intereses y cánones que proceden fuentes situadas en su territorio y se abonan a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no entran en el campo de aplicación de las disposiciones adoptadas para evitar su imposición al mismo tiempo, en el Estado de la fuente y en el Estado de la residencia del beneficiario, cuando este último posea un establecimiento permanente en el primero de estos Estados.

El artículo trata sólo de los dividendos que una sociedad residente de un Estado Contratante abona a un residente del otro Estado. Sin embargo, algunos Estados no gravan sólo los dividendos pagados por una sociedad residente de este Estado, sino también las distribuciones de beneficios procedentes del

mismo, efectuadas por sociedades no residentes. No hace falta decir que cada Estado puede gravar los beneficios que obtengan en su territorio las sociedades no residentes en la medida prevista en el Convenio. Pero no deberá gravarse, además, a los accionistas de esta sociedad, salvo si son residentes de este Estado y están, por esa razón, sometidos a la soberanía fiscal del mismo.

El artículo excluye la imposición extraterritorial de los dividendos, es decir, la práctica de los Estados que gravan los dividendos distribuidos por una sociedad no residente, en consideración al solo hecho de que los beneficios sociales que sirven a tal distribución de dividendos, proceden de su territorio. El problema de la imposición extraterritorial no se plantea, evidentemente, cuando el país de la fuente de los beneficios sociales grava los dividendos porque son abonados a un accionista residente de este Estado o a un establecimiento permanente o a una base fija situados en este Estado.

Además, puede decirse que tal disposición no tiene por finalidad y no puede tener como efecto el impedir a un Estado someter a una retención en la fuente los dividendos, distribuidos por sociedades extranjeras, que son percibidos en su territorio. En efecto, en este caso el criterio de sujeción es la operación material de pago de los dividendos y no el origen de los beneficios sociales afectos a la distribución de estos dividendos. Pero si la persona que percibe los dividendos en un Estado Contratante es residente del otro Estado Contratante, puede conforme a las disposiciones del artículo 21, obtener la exención o el reembolso de la retención de la fuente en el primer Estado. Asimismo, si el beneficiario de los dividendos es un residente de un tercer Estado que ha concluido un Convenio de doble imposición con el Estado donde los dividendos son cobrados, puede, conforme a las disposiciones del artículo 21 de este Convenio, obtener la exención o el reembolso de la retención de la fuente de este último Estado.

CONSECUENCIAS DE LAS PARTICULARIDADES DE LAS LEGISLACIONES FISCALES INTERNAS DE DETERMINADOS PAISES.

Algunas legislaciones tienden a evitar o atenuar la doble imposición económica, es decir, la imposición simultánea, por un lado, de los beneficios a nivel de la sociedad y, por otro, de los dividendos a nivel del propio accionista. Para hacerlo existen diversos procedimientos.

- el impuesto sobre sociedades correspondiente a los beneficios distribuidos se percibe a un tipo inferior al que corresponde a los beneficios no distribuidos;
- el impuesto pagado por la sociedad sobre los beneficios distribuidos es parcialmente impulsado en el impuesto personal de accionistas;
- los dividendos se gravan por un solo impuesto, ya que los beneficios distribuidos no han sido gravados a nivel de la sociedad.

DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A PERSONAS FISICAS.

A diferencia de la noción de doble imposición jurídica que, generalmente tiene un sentido preciso, el concepto de doble imposición económica es más cierto. Algunos Estados no reconocen la validez del concepto y otros, más numerosos, no estiman necesario atenuar la doble imposición económica en el plano nacional. En consecuencia, a falta de poder fundamentar el análisis sobre la noción de doble imposición económica, pareció oportuno estudiar el problema desde una óptica económica más amplia, en cuanto a los efectos de los diversos sistemas de desgravación pueden ejercer sobre el movimiento internacional de capitales.

La doble imposición económica no debe ser evitada en el plano internacional cuando subsiste a nivel nacional. En consecuencia, las relaciones entre dos Estados con sistema clásico, es decir, que no mitigan la doble imposición económica, los niveles respectivos del impuesto de sociedades en

vigor en los Estados Contratantes no deben influir en el tipo de retención a efectuar sobre el dividendo en el Estado de la fuente.

Los Estados en cuestión perciben el impuesto sobre sociedades a tipos diferentes según el destino dado al beneficio: el tipo alto se aplica al beneficio no distribuido y el tipo inferior al beneficio distribuido. Un país que aplica un "doble tipo" en la medida en que concede para la imposición de las rentas a escala nacional una deducción sobre la base del 40 % de los beneficios distribuidos. Mientras que los beneficios destinados a reservas son gravados a un tipo del 43 %, los beneficios distribuidos son, pues, gravados a un tipo efectivo inferior. Los efectos de esta deducción son análogos a los de un sistema normal de doble tipo.

Ninguno de estos Estados, en los convenios de doble imposición, ha obtenido, a la vista del doble tipo de su impuesto sobre sociedades, el derecho de retener un impuesto superior al 15 % sobre los dividendos distribuidos por sus sociedades a un accionista, persona física, residente del otro Estado.

El problema no parece poder resolverse más que a nivel de negociaciones bilaterales, donde se está mejor situado para apreciar la importancia de los respectivos sacrificios y de las ventajas que el Convenio implica para cada Estado Contratante.

DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A LAS SOCIEDADES.

Las disposiciones del Convenio han sido elaboradas para aplicarse al caso de que el Estado en que resida la sociedad distribidora tenga un sistema de imposición de sociedades, un sistema en el cual los beneficios distribuidos no tienen ningún beneficio fiscal, ya sea a nivel de la sociedad o del accionista.

F) INTERESES

En su acepción general, el término "intereses" designa los rendimientos de las sumas prestadas que deben incluirse en la categoría de "rentas de los capitales mobiliarios". Al contrario de lo que sucede en materia de dividendos, los intereses no soportan doble imposición económica, es decir, no se gravan al mismo tiempo, en manos del deudor y del acreedor. Salvo que se pacte lo contrario, el pago del impuesto que grava los intereses corresponde al beneficiario de los mismos. Si el deudor se compromete a veces a tomar a su cargo el pago del impuesto exigido en la fuente sobre los intereses, es lo mismo que si se aceptase pagar a su acreedor un simple suplemento de interés equivalente a dicho impuesto.

Por lo mismo que en materia de dividendos, el impuesto corresponde a los intereses de obligaciones o de préstamos se exige normalmente por retención en el momento de su pago. Este procedimiento se emplea de ordinario por razones de orden práctico, pudiendo considerarse el pago en la fuente como un pago a cuenta del impuesto al que está sujeto el beneficiario por la totalidad de sus rentas o beneficios. Si éste reside en el país que efectúa la retención en la fuente, las disposiciones internas prevén medidas para evitar la doble imposición que se produce en su perjuicio. Pero el problema es distinto cuando es residente de otro país; entonces está expuesto a sufrir dos veces el impuesto correspondiente a los intereses percibidos, una en beneficio del Estado de la fuente y otra en el Estado de residencia. Es evidente que esta duplicidad de carga fiscal tiende a reducir considerablemente el rendimiento de los fondos prestados y a perjudicar por lo mismo el movimiento de capitales y el desarrollo de las inversiones internacionales.

Una fórmula que reservase la imposición exclusiva de los intereses, sea el Estado de residencia del beneficiario, sea el Estado de la fuente, no podría asegurar el asentamiento general. En consecuencia, se adopta una solución de compromiso. Esta prevé que los intereses se sometan a imposición en el Estado de la residencia, pero deja al estado de la fuente el derecho de gravarlos si su

legislación se lo permite; tratándose de una facultad, el estado de la fuente puede renunciar a toda exacción fiscal sobre los intereses pagados a no residentes. Si utiliza su derecho de imposición, el ejercicio de este derecho comporta, sin embargo, una limitación resultante de la fijación de un techo que su imposición no puede sobrepasar; pero es evidente que los Estados Contratantes pueden acordar una imposición aún más reducida en el Estado de la fuente. El sacrificio que este último Estado consentirá en tales condiciones se compensará con la desgravación que el Estado de residencia concederá para tener en cuenta el impuesto percibido en el Estado de la fuente.

Algunos países en relación con la imposición del deudor, sólo permiten la deducción de los intereses pagados si el beneficiario reside en el mismo Estado que aquél o está sujeto a imposición en él. No la admiten en caso contrario. La cuestión de dilucidar si la deducción de que se trata debe acordarse igualmente en la hipótesis de que los intereses sean pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado.

El artículo formula el principio de que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. Al hacer esto no establece un derecho exclusivo de imposición en favor del Estado de residencia. El término "pagados" reviste un sentido muy amplio; la noción de pagar significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor de la manera prevista por el contrato o por los usos.

El artículo trata sólo de los intereses procedentes de un Estado Contratante y abonados a un residente del otro Estado Contratante. Sus disposiciones no se aplican, pues, a los intereses procedentes de un tercer Estado ni a los intereses procedentes de un Estado Contratante que sean atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa del citado Estado posea en el otro Estado Contratante.

El artículo reserva un derecho a gravar los intereses al Estado de donde proceden; pero limita el ejercicio de este derecho fijando un límite máximo a la imposición que no puede sobrepasar el 10 %. Este tipo de gravamen parece construir un máximo razonable si se considera que el Estado de la fuente puede ya gravar los beneficios o rentas producidos en su territorio por las inversiones financiadas con ayuda de los capitales tomados a préstamo. Los Estados Contratantes pueden acordar un tipo impositivo inferior o aun la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario de los intereses por vía de negociaciones bilaterales.

En virtud del artículo, la limitación del impuesto exigido en el Estado de la fuente no se aplica cuando un intermediario, como un agente u otro mandatario, se interpone entre el acreedor y el deudor, a menos que el beneficiario efectivo no sea un residente del otro Estado Contratante. Los Estados que deseen formular esto de manera más explícita podrán hacerlo en el curso de las negociaciones bilaterales.

El artículo no se pronuncia sobre el modo de imposición en el Estado de la fuente. Deja, pues, a este Estado la facultad de aplicar su legislación interna y, principalmente, de exigir el impuesto mediante retención en la fuente o por medio de declaración.

No especifica si la reducción en el estado de la fuente debe quedar o no subordinada a la imposición efectiva de los intereses en el Estado de residencia. Esta cuestión puede resolverse por vía de negociaciones bilaterales.

El artículo no contiene ninguna disposición relativa a la manera en que el Estado de residencia del beneficiario deberá tomar en cuenta la imposición establecida en el Estado de la fuente de los intereses.

Llama la atención el supuesto en que el beneficiario efectivo de los intereses procedentes de un Estado Contratante sea una sociedad residente del otro Estado Contratante cuyo capital pertenezca, en todo o en parte, a accionistas

no residentes de este último Estado, que habitualmente no distribuya sus beneficios en forma de dividendos y que goce de un régimen fiscal privilegiado. Puede plantearse la cuestión de si está justificado conceder a esta sociedad, en el Estado de la fuente de los intereses, la limitación del impuesto prevista en el artículo. Con ocasión de las negociaciones bilaterales pueden estipularse derogaciones especiales a la regla de imposición contenida en las disposiciones de este artículo para definir el régimen aplicable a estas sociedades.

Es necesario señalar, sin embargo, que la solución adoptada en cuanto al derecho de imposición concedido al Estado de la fuente combinado con la imputación, en el Estado de la residencia, del impuesto retenido corre el riesgo, en ciertos casos, de dejar subsistir una doble composición parcial y de producir efectos antieconómicos. En efecto, cuando el beneficiario tiene que acudir él mismo al crédito para financiar la operación que le produce los intereses, no realizará, en forma de intereses, más que un beneficio muy inferior al montaje nominal cobrado; si los intereses deudores y acreedores se equilibran, no habrá beneficio en absoluto. En el Estado de la residencia del beneficiario constituye un excedente de carga fiscal para éste que queda así sometido a doble imposición. Por otra parte, el acreedor tenderá, a fin de evitar el inconveniente señalado, a aumentar el tipo de interés cargado al deudor, para quien la carga financiera se encontraría agravada por otro tanto. El sistema de retención en la fuente puede, pues, constituir en cierto número de casos una tabla al comercio internacional. Además, si el deudor de los intereses es el Estado mismo, un organismo público o una empresa garantizada por el Estado, el impuesto retenido en la fuente corre el riesgo de gravitar realmente sobre el Tesoro del Estado del deudor, que no obtiene de esta manera ningún beneficio real de su propio gravamen.

Los inconvenientes se producen en la práctica de los negocios, particularmente, en el caso de ventas a crédito de bienes de equipo, de otras ventas comerciales a crédito y de los préstamos bancarios. En estos casos el proveedor no hace muy a menudo más que repercutir sobre el comprador, sin ninguna carga adicional, el precio del crédito que ha obtenido él mismo de un banco o de una entidad de financiación de exportaciones; de la misma manera, el

banquero afecta generalmente a los créditos que concede los fondos que ha tomado a préstamo y, en particular, los que ha recibido en depósito. Especialmente, en la hipótesis del vendedor a crédito de bienes de equipo, el interés es más un elemento del precio que la renta de una colocación de capital.

Los Estados Contratantes pueden añadir a las categorías de intereses otras clases de intereses sobre los que la percepción de un impuesto en el Estado de la fuente no pareciese indicada; pueden también convenir que la exclusión del derecho de imposición en el Estado de la fuente estará limitada a algunas de las categorías de intereses mencionadas.

El artículo 11 precisa el alcance que debe atribuirse al término "intereses" para la aplicación del régimen de imposición definido por el mismo. Este término designa, en general, los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza aun cuando vayan acompañados de garantía hipotecaria o de una cláusula de participación en los beneficios. La expresión "créditos de cualquier naturaleza" en globo evidentemente los depósitos en especie y las finanzas en numerario, así como los fondos públicos y las obligaciones representativas de empréstitos aunque estos fondos y obligaciones se mencionen especialmente por razón de su importancia y de ciertas particularidades que pueden comportar. Se admite, por una parte, que los intereses de préstamos hipotecarios entran en la categoría de rentas de capitales mobiliarios, aunque determinados países los asimilen a las rentas mobiliarias. Por otra parte, los créditos, y particularmente las obligaciones que otorgan un derecho de participación en los beneficios del deudor, no dejan por ese hecho de ser consideradas como préstamo si por lo menos el contrato reviste en su conjunto el carácter de un préstamo con intereses; en que la participación en beneficios se basa en una aportación sujeta al riesgo de la empresa, la operación no tiene el carácter de préstamo y el artículo 11 no se aplica.

En lo que respecta más particularmente a los fondos públicos y a las obligaciones representativas de empréstitos, el texto precisa que las primas y los

lotes unidos a estos títulos constituyen intereses. De forma general, los intereses producidos por las obligaciones, que son susceptibles de ser gravados como tales en el Estado de la fuente, son todo lo que el establecimiento emisor del empréstito abandona por encima del montaje pagado por el suscriptor y, por tanto, el interés corriente más, en su caso, las primas de amortización o de emisión. De ello se sigue que cuando una obligación se emita por encima de la par, el exceso del montaje pagado por el suscriptor sobre la cantidad reembolsable constituye un interés negativo que debe deducirse de los intereses sujetos a gravamen. Por otro lado, el beneficio o la pérdida que un tenedor de obligación obtenga por la venta de un tercero no entra dentro del concepto de interés. Según los casos, puede tratarse de un resultado comercial, de una ganancia o de una pérdida de capital o de una renta.

Por otro lado, la definición de intereses contenida en el artículo tiene, en principio, un carácter exhaustivo. Ha parecido preferible no añadir al texto una fórmula de reenvío subsidiario a las legislaciones internas; esta manera de operar se justifica por las siguientes consideraciones:

- a) la definición cubre prácticamente todas las clases de rentas que las diferentes legislaciones internas consideran como intereses;
- b) la fórmula empleada ofrece una mayor seguridad jurídica y pone los convenios al abrigo de cambios efectuados ulteriormente en las legislaciones internas.
- c) En el Modelo de Convenio los reenvíos a las legislaciones internas deben evitarse en tanto que sea posible.

Queda, entendido que en un Convenio bilateral dos Estados Contratantes pueden ampliar la fórmula adoptada para abarcar un elemento de renta gravado a título de interés por una de las legislaciones internas afectadas pero no cubierto por la definición, y en estas condiciones pueden preferir hacer referencia a sus legislaciones internas.

El artículo excluye de la definición de interés las penalizaciones por mora en el pago, pero los Estados Contratantes tienen libertad para omitir esta frase y considerar las penalizaciones por mora en el pago como intereses en sus convenios bilaterales. Estas penalizaciones que resultan del contrato, de un uso o de una sentencia judicial consistente en abonos calculados a "prorrata temporis" o en una suma fija; en ciertos casos, estas dos formas de pago pueden acumularse. Aun cuando estos abonos establecen en función el tiempo transcurrido, constituyen más una forma particular de indemnización al acreedor para compensarle de la ejecución tardía imputable al deudor que una renta del capital. Por lo demás, se recomienda, por razones de seguridad jurídica y orden práctico, someter a un mismo régimen fiscal todas las penalizaciones de este tipo, cualquiera que sea la modalidad de pago. Por otra parte, los Estados Contratantes pueden excluir de la aplicación del artículo 11 las clases de intereses que consideren sujetos al régimen de los dividendos.

También, se plantea la cuestión de saber si conviene asimilar a los intereses las rentas vitalicias; se considera que no. En efecto, por un lado, las pensiones vitalicias concedidas en consideración a anteriores servicios dependientes caen bajo el artículo 18 y se someten al régimen de las pensiones. Por otro lado, si es cierto que las anualidades de las rentas convenidas a título oneroso, contienen, a la vez que el interés del capital entregado, la amortización de este capital, estas anualidades constituyen "frutos civiles" que se adquieren día a día, y sería difícil para muchos países la distinción entre la parte de la renta que representa una renta de capital y la que constituye amortización a efectos de gravar sólo la primera como renta de los capitales mobiliarios. Las legislaciones fiscales, a menudo, contienen disposiciones especiales que incluyen las rentas vitalicias en las categorías de sueldos, salarios y pensiones, gravándolas en consecuencia.

Algunos Estados estiman que a los dividendos, intereses y cánones procedentes de fuentes situadas en su territorio y abandonados a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no les son de aplicación las

disposiciones adoptadas para evitar su imposición, a la vez en el Estado de la fuente y en el Estado de la residencia del beneficiario, cuando éste posea un establecimiento permanente en el primero de los Estados citados. El artículo no se inspira en semejante concepción, llamada a veces "fuerza atractiva del establecimiento permanente". No establece los intereses que reciba un residente de un Estado Contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción legal, atribuirse, aun ficticiamente, al establecimiento permanente que este residente tenga eventualmente en este último Estado, de manera que este Estado no queda obligado a limitar su imposición en tal hipótesis. Se limita a establecer que en el Estado de la fuente, los intereses están sujetos a gravamen a título de beneficios del establecimiento permanente situado en el mismo, propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si se derivan de créditos que formen parte del activo del establecimiento permanente o que de una u otra manera se vinculan efectivamente a este establecimiento. En este caso, el artículo libera al Estado de la fuente de los intereses de toda limitación prevista en el mismo.

El artículo establece el principio de que el Estado de la fuente de los intereses es el Estado en el que reside el deudor de los mismos, quien puede ser, por otra parte, el propio Estado, una de las subdivisiones políticas o una entidad local. Sin embargo, prevé una derogación a este principio para el caso de préstamos productores de intereses que tengan un lazo económico evidente con el establecimiento permanente que el deudor posea en el otro Estado Contratante. Si el préstamo ha sido contraído para las necesidades del establecimiento permanente y éste asume la carga de los intereses, el párrafo establece que la fuente de los intereses se encuentra en el Estado Contratante donde está situado el establecimiento permanente, abstracción hecha del lugar de la residencia del propietario del establecimiento y aun cuando tal propietario fuera residente de un tercer Estado.

Si no existe un nexo económico entre el préstamo productor de los intereses y el establecimiento permanente, el Estado donde está situado éste, no

puede ser considerado por esta circunstancia como el Estado de donde procedan los intereses; no está autorizado a gravar estos intereses, ni aun dentro de los límites de una "cuota imposible" correspondiente a la importancia del establecimiento permanente. Por otra parte, la derogación de la regla establecida en la primera frase del párrafo 6 no se justifica más que en el caso en que la vinculación económica entre el préstamo y el establecimiento permanente está suficientemente caracterizado. Bajo este punto de vista deben distinguirse varias hipótesis:

a) La dirección del establecimiento permanente ha contraído un préstamo que afecta a sus propias necesidades, que inscribe en su pasivo y del cual paga directamente los intereses al acreedor.

b) La sede de la empresa ha contraído un préstamo cuyo producto se destina únicamente a las necesidades de un establecimiento permanente situado en otro país. El servicio de pago de intereses se asegura por la sede de la empresa, pero la carga definitiva la soporta el establecimiento permanente.

c) El préstamo se contrae por la sede de la empresa y su producto afecta a varios establecimientos permanentes situados en diferentes países.

En la hipótesis a) y b) las condiciones impuestas por la segunda frase del párrafo 6 se cumplen y el Estado donde está situado el establecimiento se consideran como estado de la fuente de los intereses. Por el contrario, la hipótesis c) cae fuera de las previsiones del mismo, cuyo texto no permite atribuir una pluralidad de fuentes a un mismo préstamo. Tal solución daría lugar, por otra parte, a grandes complicaciones administrativas y colocaría a los prestamistas en situación de no poder calcular por anticipado las cargas fiscales que gravan los intereses. Sin embargo, dos Estados Contratantes pueden restringir la aplicación de la disposición final de la hipótesis a) o extenderla a la hipótesis c).

El artículo no contiene solución para la hipótesis, que queda fuera de sus previsiones, de que acreedor y deudor sean residentes de los Estados

Contratantes y que las sumas tomadas a préstamo lo hayan sido para las necesidades del establecimiento permanente que el deudor tenga de un tercer Estado, establecimiento que soporta la carga de los intereses. Los intereses se considerarán procedentes del Estado Contratante donde reside el deudor y no del tercer Estado en cuyo territorio se encuentra el establecimiento permanente por cuenta del cual sea contraído el préstamo y que deberá pagar los intereses. De esta manera los intereses serán gravados a la vez en el Estado Contratante de residencia del deudor y en el de la residencia del beneficiario. Pero si la doble imposición puede suprimirse en las relaciones entre estos dos Estados de acuerdo con las modalidades previstas en el artículo, no se eliminará en las relaciones entre estos dos Estados y el tercer Estado afectado, si este último grava en la fuente los intereses del préstamo, cuando el pago esté a cargo del establecimiento permanente situado en su territorio.

No se ha considerado, posible referirse a este caso en un Convenio bilateral ni adoptar una solución consistente, por ejemplo, en obligar al Estado Contratante de residencia del deudor a renunciar a su imposición en la fuente en beneficio del tercer Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente, por cuenta del cual se ha contraído el préstamo y que soporta la carga de los intereses. El riesgo de doble imposición que acaba de mencionarse sólo puede evitarse completamente por medio de un convenio bilateral que contenga una disposición análoga a la del artículo, y que se celebre entre el Estado Contratante de residencia del deudor de los intereses y el tercer Estado en que esté situado el establecimiento permanente pagador de los intereses, o por medio de un convenio multilateral que contenga disposición semejante.

Si dos Estados Contratantes, en sus negociaciones bilaterales, se ponen de acuerdo para reservar al Estado de residencia del beneficiario de las rentas el derecho exclusivo a gravarlas, inmediatamente pierde todo interés el insertar en el convenio que regule sus relaciones la disposición del artículo que define el Estado de la fuente de dichas rentas. Pero también es evidente que en este caso la doble imposición no se eliminaría completamente si el deudor de los intereses tiene un establecimiento permanente por su cuenta y hubiera contraído el

préstamo y asumiera la carga de los intereses en un tercer Estado que gravase en la fuente los citados intereses.

El artículo tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los intereses en el caso de que el importe de éstos exceda, en virtud de relaciones especiales que deudor y beneficiario efectivo mantengan entre sí o con terceros, del que se habría convenido si el deudor y el beneficiario efectivo hubiesen contratado con total independencia. Prevé que en tal caso las disposiciones del artículo sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a la imposición de acuerdo con la legislación de los dos Estados Contratantes y teniendo en cuenta las demás disposiciones del convenio.

De su texto resulta claramente que para que se aplique esta disposición, es necesario que el interés reconocido excesivo proceda de relaciones especiales que existan entre el deudor y el beneficiario efectivo o que ambos mantengan con terceras personas. A título de ejemplo, pueden citarse los casos de intereses pagados a una persona física o moral que controle directa o indirectamente al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con el mismo.

Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones del parentesco y, en general, toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de intereses.

En lo que se refiere al régimen aplicable al exceso de los intereses, habrá que apreciar su naturaleza exacta, en función de las circunstancias de cada caso particular, para determinar la categoría de renta en que debe catalogarse para la aplicación de las disposiciones de la legislación fiscal de los Estados interesados y de las del Convenio. En el caso de que los dos Estados Contratantes encontrasen dificultades en determinar las otras disposiciones del Convenio

aplicables, según el caso, al exceso de los intereses, nada les impediría añadir algunas precisiones suplementarias a condición de no alterar el sentido general.

En el supuesto de que los principios y reglas de sus legislaciones internas lleve a cabo uno de los estados contratantes a aplicar artículos diferentes del Convenio para gravar el referido exceso para resolver el problema, será necesario acudir al procedimiento amistoso previsto en el Convenio.

G) REGALIAS

Las regalías por la concesión de licencias de explotación de patentes y bienes similares y los pagos análogos constituyen, en principio, para el beneficiario rentas procedentes de un arrendamiento. Este puede efectuarse, en relación con una explotación industrial o comercial (por ejemplo, la concesión por un editor de los derechos sobre la obra literaria), un trabajo independiente (por ejemplo, la concesión por el inventor del derecho a utilizar una patente) o con total independencia de las actividades al arrendador (por ejemplo, la concesión por los herederos del inventor del uso de una patente de invención).

Algunos países en relación con la imposición del deudor, sólo permiten la deducción de las regalías pagadas si el beneficiario reside en el mismo Estado que aquél o está sujeto a su imposición. No la admiten en el caso contrario. La cuestión de saber si la deducción de la que se trata debe igualmente acordarse en la hipótesis de que las regalías fueran pagados por un residente del otro Estado se mencionan en el artículo 23.

El artículo adopta por el principio de la imposición exclusiva de las regalías en el Estado de residencia del beneficiario efectivo.

En virtud de lo anterior la exención del impuesto en el Estado de la fuente, no se aplica cuando un intermediario, tal como un agente u otro intermediario, se interpone entre el acreedor y el deudor, a menos que el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado Contratante. Los Estados que deseen formular esto

de una manera más explícita pueden hacerlo en las negociaciones bilaterales. El término "pagados" reviste un sentido muy amplio, significando la noción de "pagar" ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o por los usos.

El artículo no trata más que de las regalías procedentes de un Estado Contratante y abonadas a un residente del otro Estado Contratante. Sus disposiciones no se aplican, pues, a las regalías procedentes de un tercer Estado ni a las procedentes de un Estado Contratante, atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado Contratante.

El artículo no precisa si la exención en el Estado de la fuente debe o no subordinarse a la imposición efectiva de las regalías en el Estado de la residencia. Esta cuestión puede resolverse por vía de la negociación bilateral.

Llama la atención el caso de que el beneficiario efectivo de las regalías procedentes de un Estado Contratante sea una sociedad residente del otro Estado Contratante cuyo capital pertenezca, en todo o en parte a accionistas no residentes de este último Estado, que normalmente no distribuya sus beneficios en forma de dividendos y goce de un régimen fiscal privilegiado. Puede plantearse la cuestión de saber si está justificado que el Estado de la fuente de las regalías conceda a esta sociedad la exención impositiva que se prevé. En las negociaciones bilaterales pueden establecerse, eventualmente, derogaciones especiales a las reglas de imposición contenida en las disposiciones de este artículo para definir al régimen aplicable a estas sociedades.

También contiene una definición del término "regalías". En general, se refiere a bienes o derechos que formen parte de las diferentes modalidades de la propiedad literaria y artística, a los elementos de la propiedad industrial y comercial especificados en el texto, así como las informaciones relativas a experiencias prácticas adquiridas en el campo industrial, comercial o científico.

La definición se aplica a las cantidades pagadas por el uso o por la concesión de uso de uno de los derechos anteriormente mencionados, tanto si ha sido o no inscrito en un registro público como si es o no susceptible de inscripción. La definición comprende tanto los pagos realizados en ejecución de un contrato de cesión de patentes como las cantidades que una persona resulta obligada a pagar por la falsificación o uso abusivo de la misma. A título indicativo, se dan a continuación ciertas explicaciones a fin de delimitar el campo de aplicación del artículo 12, en relación con el de otros artículos del convenio, en lo que respecta particularmente al arrendamiento de equipo y a la comunicación de informaciones.

Es necesario distinguir claramente entre las regalías pagadas por el uso de un equipo, los cuales están sujetos al artículo 12, y los abonos que constituyen el precio de una venta de un equipo, que pueden caer según los casos, dentro de los artículos 7, 13, 14 o 21. Ciertos contratos combinan elementos del arrendamiento y de la venta, de suerte que a veces resulta difícil determinar la verdadera naturaleza jurídica. En lo que respecta a las ventas a plazos y a los arrendamientos-ventas, parece que los elementos de la venta predominan, puesto que las partes han estipulado desde el principio una transferencia de la propiedad de una a otra, bien que subordinándola al pago del último plazo. Los plazos escalonados pagados por el comprador arrendatario no constituyen en principio regalías. Por el contrario, en materia de arrendamiento-financiación, y particularmente "leasing" el objeto exclusivo o al menos principal del contrato es normalmente un arrendamiento, incluso si el arrendatario ostenta la facultad de convertirse en adquirente del material en el transcurso de la ejecución del contrato. El artículo 12 se aplica, pues, en el supuesto normal, a las regalías de arrendamiento pagadas por el arrendatario, comprendiéndose los que haya abonado hasta el día en que se ejercita una eventual opción de compra.

Las rentas pagadas por la concesión de películas cinematográficas se consideran igualmente regalías, lo mismo si las películas se proyectan en salas de espectáculos o en la televisión. Sin embargo, puede acordarse en las negociaciones bilaterales que los regalías pagadas por la concesión de películas

cinematográficas serán tratadas como beneficios industriales y comerciales y sometidas, en consecuencia, a las disposiciones de los artículos 7 y 9.

Las reglas enunciadas anteriormente para el arrendamiento de películas cinematográficas pueden aplicarse también a las regalías que una empresa de navegación marítima obtiene del arrendamiento de sus contenedores para un transporte terrestre de mercancías después de la descarga del buque. Se considera, sin embargo, que cuando el arrendamiento de contenedores constituye una actividad complementaria o accesoria de una compañía de transporte, los rendimientos correspondientes deben considerarse como beneficios sujetos al artículo 8.

Al calificar como regalías las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, el artículo contempla el concepto de "know-how". Ciertos grupos y autores especializados han formulado definiciones del "know-how" que no difieren esencialmente en cuanto al fondo. Una de estas definiciones dada por la "Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle" (ANBPPI) precisa que el "know-how" es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, "el "know-how" es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el sólo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica".

En el contrato de "know-how" una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares no reveladas al público, a la otra parte que puede utilizarlas por cuenta propia. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado, este contrato difiere, pues, de aquéllas otros que comprenden prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Así no constituyen regalías en el sentido del artículo 12, las

remuneraciones obtenidas por los servicios posventa, las prestaciones satisfechas por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador, una pura asistencia técnica o las consultas realizadas por un ingeniero, un abogado o un experto contable. Tales remuneraciones caen generalmente bajo la aplicación del artículo 7 o del artículo 14.

En la práctica de los negocios se encuentran contratos que cubren a la vez "know-how" y prestaciones de asistencia técnica. Un ejemplo es el contrato de franquicia en el cual el cedente comunica al cesionario sus conocimientos y experiencias y les suministra además una asistencia técnica variada, acompañada en ciertos casos de ayuda financiera y entrega de mercancías. En la hipótesis de un contrato mixto conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o por una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y somete a cada una de las partes de la remuneración así determinada al régimen fiscal que le sea propio. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, parece posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal.

Los contratos mixtos pueden ser, de aplicación a propósito de ciertas representaciones artísticas, en particular de un contrato dirigido por un director de orquesta o de un recital dado por un músico. La remuneración de la interpretación musical, incrementada en su caso con la correspondiente a la radiodifusión simultánea, parece que debe ser tratada bajo el régimen del artículo 17. Cuando en virtud del mismo contrato o de un contrato distinto la prestación musical es grabada y el artista ha estipulado en su beneficio el pago de regalías sobre la venta o sobre la audición pública de los discos, la parte de remuneración recibida correspondiente a estas regalías caen bajo el régimen del artículo 12.

Se recuerda, por otra parte, que las regalías variables o fijas pagadas por la explotación de yacimientos, fuentes u otros recursos naturales se rigen por el

artículo 6, no caen, pues, bajo el presente artículo. Si dos Estados Contratantes experimentasen dificultades jurídicas para la aplicación de esta distinción, en lo concerniente a la remuneración por el uso o por la concesión de uso de un equipo, podrían añadir al texto del artículo, después de las palabras "de un equipo industrial, comercial o científico", la siguiente precisión: "que no constituyan bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6".

Algunos Estados estiman que a los dividendos, intereses y regalías que proceden de fuentes situadas en su territorio y se abonan a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no les son de aplicación las disposiciones adoptadas para evitar su imposición, a la vez en el Estado de la fuente y en el de residencia del beneficiario, cuando este posea un establecimiento permanente, en el primero de estos Estados. El artículo, no establece que las regalías que reciba un residente de un Estado Contratante de fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción legal, atribuirse aun ficticiamente al establecimiento permanente de manera que este Estado no quede obligado a limitar su imposición en tal hipótesis. Se limita a establecer que en el Estado de la fuente, las regalías están sujetas como rentas del establecimiento permanente situado en el mismo, propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si se derivan de derechos o bienes que formen parte del activo del establecimiento permanente o de una u otra manera se vinculan efectivamente a este establecimiento. En este caso, el artículo libera al Estado de la fuente de las regalías de toda limitación prevista en el artículo.

Las reglas expuestas anteriormente se aplican igualmente cuando el beneficiario de las regalías dispone en el otro Estado Contratante, para el ejercicio de una de las profesiones mencionadas en el artículo 14, de una base fija, a la cual se vincula efectivamente el derecho o el bien generador de las regalías.

El artículo tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de las regalías en el caso de que el importe de éstas exceda, en virtud de relaciones especiales que deudor y

beneficiario efectivo mantengan entre sí o con terceros, del que se habría estipulado si el deudor y el beneficiario hubiesen contratado con total independencia. Prevé que en tal caso las disposiciones del artículo sólo se aplicarán a este último, el importe y el exceso pueden someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los dos Estados Contratantes teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio.

Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de parentesco, y en general, toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que da lugar al pago de las regalías.

En lo que se refiere al régimen aplicable al exceso de las regalías, habrá que apreciar su naturaleza exacta en función de las circunstancias propias de cada caso particular para determinar la categoría de rentas en que debe ser catalogada para la aplicación de las disposiciones de la legislación fiscal de los Estados interesados y de las disposiciones del Convenio. Si dos Estados Contratantes encontrasen dificultades para determinar las otras disposiciones del Convenio, aplicables, según el caso, al exceso de las regalías, podrían añadir a la última frase del artículo precisiones suplementarias a condición de no alterar el sentido general.

En el supuesto de que los principios y reglas de su legislación respectiva llevasen a los dos Estados Contratantes a aplicar artículos diferentes del Convenio para gravar el referido exceso, será necesario para resolver el problema acudir al procedimiento amistoso previsto en el Convenio.

H) GANANCIAS DE CAPITAL.

Parece normal atribuir el derecho a gravar las ganancias de capital sobre un bien de una determinada naturaleza al Estado al que corresponde, según el Convenio, el derecho a ese bien y su renta. El derecho de gravar una ganancia procedente de la enajenación de un activo de una empresa debe atribuirse al mismo Estado, sin que haya lugar a examinar si se trata de una ganancia de

capital o de un beneficio comercial. En consecuencia, no se hace distinción entre ganancias de capital y beneficio comercial ni se requiere de una disposición particular que determine si se aplica el artículo específico de las ganancias de capital o el artículo 7 relativo a los beneficios de las empresas. Corresponde al Derecho interno del Estado el que precise el impuesto a determinar si el impuesto percibido debe ser un impuesto sobre las ganancias de capital o un impuesto sobre la renta ordinario. El Convenio no prejuzga esta cuestión.

La mayor parte de los Estados que gravan las ganancias de capital lo hacen en el caso de enajenación de bienes. Algunos Estados, sin embargo, sólo gravan las ganancias de capital llamadas "realizadas" y en ciertos casos consideran que la ganancia no se ha realizado, desde el punto de vista fiscal, aunque se haya producido la enajenación de los bienes. Determinar si existe realización o no debe hacerse de conformidad con el Derecho interno aplicable. Si el Estado al que se atribuye el derecho de gravar no lo hace en el momento de la enajenación, no surgen problemas particulares.

En general, no se gravan las plusvalías que no van acompañadas de la enajenación de los bienes, porque en tanto que el propietario conserva los bienes en cuestión, las ganancias del capital son sólo virtuales. Existen, sin embargo, legislaciones fiscales que gravan las plusvalías y las revaluaciones de activos de una empresa incluso aunque no se efectúe la enajenación.

Circunstancias especiales pueden dar lugar a la imposición de las plusvalías de un bien sin que haya enajenación. Cuando el valor de un activo ha aumentado de tal manera que el propietario considere justificada la revalorización del mismo en su contabilidad. Tal revalorización contable de los activos en la contabilidad puede efectuarse también en los casos de depreciación de la moneda nacional. Varios Estados cuentan con impuestos especiales sobre tales beneficios contables, la constitución de reservas, los aumentos de capital y otras revalorizaciones resultantes de la adaptación del valor contable al valor real de los activos. Estos impuestos sobre las plusvalías caen dentro del ámbito del Convenio en virtud del artículo 2.

Cuando se gravan las plusvalías y las revalorizaciones de activos debe aplicarse, por regla general, el principio utilizado en el caso de la enajenación de estos activos. Las disposiciones de este artículo, en principio, el derecho a gravar se atribuye al Estado de residencia del cedente, con excepción del caso de que se trate de bienes inmuebles o muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o pertenezcan a una base fija en los que el derecho prioritario a gravar corresponde al Estado donde está situado el bien considerado.

En algunos Estados la transferencia de un establecimiento permanente situado en el territorio de este Estado a un establecimiento permanente o a la sede central de la misma empresa situados en otro Estado se asimila a una enajenación de bienes. El artículo no se opone a que estos Estados graven los beneficios o las ganancias que se consideran producidos a consecuencia de tal transferencia, a condición, no obstante, de que tal imposición sea conforme al artículo 7.

El artículo no distingue en cuanto al origen de la ganancia de capital. Se aplica a todas las que provienen de una evolución a largo plazo paralela a una mejora constante de la situación económica y a las que provienen de una evolución a muy corto plazo. Caen también bajo su ámbito las que resultan de la depreciación de la moneda nacional. Por supuesto que pertenece a cada Estado decidir si tales ganancias deben o no ser sometidas a imposición.

El artículo no especifica la manera de calcular las ganancias de capital: deja esto al derecho interno aplicable. Por lo general, se determinan deduciendo del precio de venta el precio de costo. Para obtener el precio de costo se añaden al precio de compra todos los gastos relativos a la misma y los gastos de mejoras. En ciertos casos se utiliza el precio de costo una vez deducidas las amortizaciones efectuadas anteriormente. Algunas legislaciones fiscales no emplean el precio de costo, sino otro valor, por ejemplo, el valor declarado con anterioridad por el vendedor de los bienes a efecto del impuesto sobre el patrimonio.

Pueden surgir problemas particulares en el caso de que la base imponible de las ganancias de capital sea diferente en los dos Estados Contratantes. Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de un bien determinado en un Estado, consideradas de acuerdo con las reglas mencionadas anteriormente, pueden no ser necesariamente idénticas a las consideradas como tales en el otro Estado según las reglas de contabilidad de éste. Esto puede producirse cuando un Estado tiene el derecho de gravar determinadas ganancias de capital porque él es el Estado donde está situado el bien, mientras que el otro Estado puede gravarlas debido a que la empresa es residente de este otro estado.

Las disposiciones del presente artículo no dan solución a todas las cuestiones que pueden producirse en relación con tales ganancias debidas al tipo de cambio. estas no dependen en la mayoría de los casos de la enajenación de activos; a menudo ni siquiera pueden determinarse en el estado, al que, en virtud del artículo corresponde el derecho a gravar las ganancias de capital. En general, el problema que debe resolverse no es el saber si el Estado donde está situado el establecimiento permanente tiene el derecho a gravar, sino si el Estado de residencia del contribuyente debe, cuando aplica método de exención, abstenirse de gravar tales ganancias de cambio, que en la mayoría de los casos sólo puede reflejarse en la contabilidad de la sede central.

Las disposiciones del artículo no están destinadas a aplicarse a los premios de lotería ni a las primas y lotes unidos a las obligaciones.

El artículo estipula que las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el estado donde estos bienes están situados. Esta disposición coincide con las cláusulas del artículo 6. Esta regla se aplica también a los bienes inmuebles que forman parte del activo de una empresa o sirven al ejercicio de trabajos independientes. En lo que se refiere a la definición de los bienes inmuebles, el artículo 13 trata únicamente de las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtiene de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante. No se aplica, pues, a las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles

situados en el Estado Contratante del que el cedente es residente, situados en un tercer Estado.

En ciertos países la legislación fiscal asimila la enajenación de la totalidad o parte de las acciones de una sociedad, cuyo objeto social exclusivo o esencial consiste en poseer bienes inmuebles, a la enajenación de tales bienes. Las disposiciones no autorizan por sí mismas esta práctica; la asimilación no puede ser prevista a través de una disposición especial en el Convenio bilateral. Queda bien entendido, pues, que los estados Contratantes son libres para incluir una disposición de tal carácter en sus convenios bilaterales o para prever expresamente que la enajenación de las acciones no podrá asimilarse a la enajenación de los bienes inmuebles.

El artículo trata de los bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa o que pertenece a una base fija dedicada a la prestación de trabajos independientes. La expresión "bienes muebles" comprende todos los bienes distintos de los inmuebles comprendidos en el artículo. Comprende también los bienes incorpóreos, como la clientela ("goodwill") y los derechos de uso. Las ganancias procedentes de la enajenación de estos bienes muebles pueden someterse a imposición en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija, que es el mismo criterio establecido en relación con los beneficios empresariales y con las rentas de trabajo independientes.

Algunos Estados consideran que todas las ganancias de capital procedentes de fuentes situadas en su territorio deben someterse a imposición, conforme a su ley interna, cuando el cedente posee un establecimiento permanente en su territorio. El párrafo no parte de esta concepción llamada a veces "fuerza atractiva del establecimiento permanente". El artículo prevé simplemente que las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija dedicada a la prestación de trabajos

independientes pueden ser gravadas en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija. Las ganancias procedentes de la enajenación de todos los demás muebles sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del cedente, de conformidad con el artículo.

Se prevé una derogación a la regla del artículo para el caso de buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y las embarcaciones dedicadas a la navegación interior, así como para los bienes muebles afectos a la explotación de los buques, aeronaves o embarcaciones. Las ganancias procedentes de la enajenación de estos bienes sólo pueden someterse a imposición en el Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa que explota los buques, aeronaves o embarcaciones.

Los estados Contratantes que prefieran conferir el derecho de imposición exclusiva al Estado de residencia, o combinar ciertos criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva, tienen libertad para sustituir durante las negociaciones de sus convenios bilaterales

El artículo no prevé reglas especiales para las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de una sociedad o valores mobiliarios, bonos, obligaciones y otros títulos. Tales ganancias sólo pueden someterse a imposición en el Estado donde resida el cedente.

Si se venden acciones por un accionista a la sociedad que las ha emitido, en el momento de la liquidación de esta sociedad o de la resolución de su capital social, la diferencia entre el precio de venta y el valor nominal de las acciones puede ser tratada, en el Estado de residencia de la sociedad, como distribución de beneficios acumulados y no como ganancias de capital. El artículo no se opone a que el Estado de residencia de la sociedad grave tales distribuciones ; tal imposición se permite porque dicha diferencia está comprendida en la definición del término "dividendos" contenida en el artículo 10. La misma interpretación

puede aplicarse cuando las obligaciones representativas de empréstitos se reembolsan por el deudor a un precio superior al valor nominal o al valor a que fueron emitidas las obligaciones; en este caso la diferencia puede representar un interés y, en consecuencia, ser sometida a imposición limitada en el Estado de la fuente de interés.

I) TRABAJOS INDEPENDIENTES.

El artículo se refiere a las que se denominan de ordinario "profesiones liberales", así como a las demás actividades de carácter independiente. Quedan excluidas las actividades industriales y comerciales y las profesiones ejercidas con carácter dependiente, tales como las de médico de una empresa. Coviene subrayar que el artículo no se aplica a las actividades ejercidas con carácter independiente por los artistas del espectáculo y los deportistas; estas actividades están cubiertas por el artículo 17.

El sentido de la expresión "profesionales liberales" se ilustra por algunos ejemplos típicos. Estos sólo se dan a título indicativo, la enumeración no es limitativa. Las dificultades de interpretación que puedan presentarse en casos particulares podrán resolverse, de mutuo acuerdo, por las autoridades competentes de los Estados Contratantes afectados.

Las disposiciones del artículo son análogas a las que normalmente se aplican a los beneficios de las empresas y se basan de hecho en los mismos principios que el artículo 7. Los principios establecidos en el artículo 7, por ejemplo, para distribuir los beneficios entre la sede y el establecimiento permanente podrán aplicarse también a la distribución de rentas entre el Estado de residencia de la persona que ejerce una actividad independiente y el Estado donde esta actividad se ejerce a través de una base fija. Del mismo modo, los gastos efectuados por una base fija, comprendidos los gastos de dirección y los

gastos generales, deberán considerarse deducibles para la determinación de la renta imputable a la base fija, de igual manera que los gastos imputables a un establecimiento permanente.

J) TRABAJOS DEPENDIENTES

El artículo 15 establece la regla general aplicable a la imposición de rentas procedentes del trabajo dependiente, con excepción de las pensiones, según la cual estas rentas pueden gravarse en el estado donde el empleo se ejerce efectivamente. Esto implica, principalmente, que un residente de un Estado Contratante que recibe una remuneración de fuentes situadas en el otro Estado Contratante por el desempeño de un empleo que no es ejercido en este otro Estado, no puede ser gravado en él por esta remuneración por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se explotan en este otro Estado.

El artículo sólo exceptúa de esta regla general las pensiones y las remuneraciones y pensiones de determinadas funciones públicas. Asimismo, las remuneraciones de los miembros de los consejos de administración o de vigilancia de las sociedades.

El mismo contiene, sin embargo, una excepción general a la regla establecida. Esta excepción, que se refiere a los empleos de corta duración en el extranjero, tiene por objeto principal facilitar el desplazamiento de personal calificado, en el caso, por ejemplo, de empresas que venden bienes de equipo en el extranjero y que deben efectuar aquí las obras de instalación o montaje de dichos bienes. Para que las remuneraciones puedan beneficiarse de la exención prevista en este párrafo es preciso que concurran las tres condiciones que se mencionan en él. La excepción se limita al periodo de ciento ochenta y tres días. Se establece además que este periodo no debe sobrepasarse "durante el año fiscal considerado", esta expresión puede ser causa de dificultades en el

supuesto que el año fiscal de los Estados Contratantes no coincidan. Para evitar estas dificultades, tales Estados Contratantes pueden preferir utilizar otras expresiones, por ejemplo "el año fiscal de este otro Estado o "el año civil". El empleador que abona la remuneración no debe ser residente del Estado donde se ejerce el empleo. Por último, si el empleador posee en este estado un establecimiento permanente o una base fija por medio de los que se realiza un servicio profesional u otra actividad de carácter independiente, la exención no se concede más que a condición de que las remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado, esta excepción no es de aplicación a las remuneraciones que perciban los artistas del espectáculo o los deportistas.

El artículo aplica a las remuneraciones de las tripulaciones de buques y aeronaves en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas a la navegación interior una regla que sigue hasta cierto punto la aplicada a las rentas derivadas de la navegación marítima interior y aéreas, la imposición en el Estado Contratante donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. Se precisa que los Estados Contratantes pueden acordar conferir el derecho de gravar tales rentas al Estado de la empresa en que explota los buques, embarcaciones o aeronaves. Las razones que explican la introducción de esta posibilidad, tratándose de rentas de la navegación marítima, interior o aéreas, son igualmente válidas con respecto a la remuneración de la tripulación. Los Estados Contratantes conservan, pues, la facultad de convenir una cláusula que otorgue el derecho a gravar dichas remuneraciones al Estado de la empresa. Esta disposición, presupone que la legislación interna del Estado al que se confiere el derecho de gravar le permite gravar las remuneraciones de una persona que se encuentra al servicio de la empresa en cuestión, con independencia de su residencia. El artículo 8 se aplica cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación marítima o interior esté a bordo de un buque o embarcación. La legislación interna de ciertos países Miembros prevé que las remuneraciones percibidas por los miembros no residentes de la tripulación de un buque sólo pueden someterse a imposición en el caso de que el buque ostente

la nacionalidad de dicho Estado. Por tal razón, los convenios concluidos entre estos Estados establecen que el derecho de gravar tales remuneraciones se concede al Estado de la nacionalidad del buque. Por otro lado, muchos Estados pueden no hacer uso de este derecho de imposición, en cuyo caso la cláusula podría acarrear una ausencia de imposición. Sin embargo, los Estados cuya legislación interna contenga ese principio de imposición pueden convenir bilateralmente el conferir al Estado la nacionalidad del buque el derecho de gravar las remuneraciones abonadas por el desempeño de empleos a bordo de buques.

Debe señalarse que la imposición de las rentas de los trabajadores no ha sido objeto de disposiciones especiales, porque es preferible que los problemas que resulten de condiciones locales sean resueltos directamente por los Estados interesados.

No se ha previsto ninguna disposición especial en relación con las remuneraciones percibidas por los profesionistas visitantes y por los estudiantes que trabajan para adquirir experiencia práctica. Numerosos convenios contienen normas para estos casos, encaminados a facilitar las relaciones culturales, concediendo una exención fiscal limitada. A veces la propia legislación fiscal interna concede la exención. La ausencia de disposiciones específicas no debe interpretarse en el sentido de impedir la inclusión de disposiciones de este tipo en los convenios bilaterales cuando se consideren convenientes.

K) PARTICIPACION DE CONSEJEROS

Este capítulo contempla las remuneraciones recibidas por una persona física o moral residente de un Estado Contratante en calidad de miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante. Como a veces podría ser difícil determinar donde se prestan los servicios, la disposición los regula como si se hubieran prestado en el Estado de la residencia de la sociedad considerada.

Es frecuente que un miembro del consejo de administración o vigilancia de una sociedad ejerza, asimismo, otras actividades en la sociedad, por ejemplo, como empleado, asesor, consultor, etc. El artículo no se aplica, evidentemente, a los emolumentos que le sean abonados por el ejercicio de esas otras actividades.

En ciertos países las sociedades tienen órganos que son asimilables a los consejos de administración o de vigilancia. Los estados Contratantes están facultados en sus convenios bilaterales para incluir estos órganos sociales en una disposición equivalente a la del artículo 16.

L) ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

El artículo prevé que los artistas del espectáculo y los deportistas que son residentes de un Estado Contratante serán gravados en el otro Estado Contratante en que ejerzan sus actividades en calidad de tales, tengan o no éstas carácter independiente. Esta disposición constituye una excepción a la regla enunciada en el artículo 14 o bien a la estipulada en el artículo 15.

Esta regla permite evitar las dificultades de orden práctico que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas que actúen en el extranjero. Por otra parte, disposiciones demasiado rígidas podrían en ciertos casos suponer un obstáculo para los intercambios culturales. Para encubrir este inconveniente, los Estados, de común acuerdo, podrán limitar la aplicación del artículo a las actividades ejercidas a título independiente, añadiendo las disposiciones de éste a las del artículo 14. En este caso, a los profesionales del espectáculo y los deportistas que reciban sueldo o salario se les aplicará automáticamente el artículo 15 y se beneficiarán de las exenciones previstas en este último artículo.

Las disposiciones del artículo no se aplican cuando el artista o el deportista esté al servicio de un Estado y perciba rentas de este Estado. A esta categoría de rentas les son aplicables las disposiciones del artículo 19. Ciertos convenios prevén que el artículo 17 no sea aplicable a los artistas del espectáculo y a los deportistas que estén al servicio de organismos subvencionados por fondos públicos. Las disposiciones del artículo no impiden a los Estados Contratantes fijar bilateralmente disposiciones específicas aplicables a estos artistas y deportistas.

El artículo tiene por objeto obstaculizar determinados procedimientos de evasión fiscal cuando la remuneración debida por la prestación de los servicios de un artista del espectáculo o de un deportista no ha sido abonada al mismo, sino a un tercero, por ejemplo, a las que se denominan sociedades de artistas, de suerte que la renta no se grava en el Estado donde la actividad es ejercida, ni como remuneración personal del artista o deportista por la prestación de sus servicios, ni como beneficios de la empresa por no existir un establecimiento permanente. El mismo permite al Estado en que se realizó la prestación someter a tributación los rendimientos que se desvían de la renta del artista o deportista para configurarlos como beneficios de la empresa cuando, por ejemplo, el artista tenga derecho sobre las rentas de aquella forma desviadas o haya obtenido u obtenga provecho, directa o indirectamente, de las mismas. Sin embargo, los Estados a los que su legislación nacional no otorgue los medios necesarios para aplicar esta disposición estarán facultados para convenir otras soluciones o para hacer figurar el mismo en los convenios bilaterales que suscriban.

En los casos previstos en el artículo, cuando el Estado de la residencia de la persona que reciba la renta utilice, para evitar la doble imposición, el método de exención, este Estado estará imposibilitado para gravar tal renta incluso si el Estado donde la prestación se ha realizado no pueda hacer uso de su derecho de imposición; por tanto, en estos casos deberá utilizarse el método de imputación. El mismo resultado podrá obtenerse estipulando que el Estado de la residencia de la persona que percibe la renta dispone de un derecho subsidiario de imposición en el caso de que el Estado donde se han realizado las actividades no pueda

hacer uso del derecho que le es conferido por el artículo. Los Estados Contratantes tienen la facultad de optar por uno u otro método para asegurar que la renta no eluda el impuesto.

M) PENSIONES Y ANUALIDADES.

Según este artículo, las pensiones pagadas a título de empleo dependiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. Esta disposición se aplica igualmente a las pensiones de viudedad y orfandad y a las demás remuneraciones similares, como las pensiones vitalicias pagadas en consideración a un empleo anterior. Se aplica igualmente a las pensiones pagadas a título de servicios prestados a un Estado o a una de sus subdivisiones políticas o entidades locales que no estén comprendidas en el artículo 19.

Ciertos Estados asimilan las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de seguridad social a las pensiones del Estado de ello deducen que el Estado de la fuente, es decir, aquél de donde procede el abono de la pensión, debe ostentar el derecho de gravar las citadas pensiones. Un gran número de convenios suscritos por estos Estados contienen cláusulas en tal sentido que a veces son aplicables también a otros pagos efectuados de acuerdo con la legislación reguladora de la seguridad social del Estado de la fuente. Son, por ejemplo, las prestaciones abonadas en caso de enfermedad, paro o accidente de trabajo. Los Estados Contratantes que mantienen este punto de vista pueden acordar bilateralmente añadir al artículo un párrafo que otorgue al Estado de la fuente el derecho a gravar las cantidades pagadas en aplicación de su legislación sobre seguridad social.

Cuando el Estado de la residencia del beneficiario de tales prestaciones aplica el método de exención, estos pagos sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente, mientras que los Estados que apliquen el método de imputación pueden gravar estos pagos deduciendo el importe del impuesto

percibido por el Estado de la fuente. Ciertos Estados que aplican de un modo general en sus convenios el método de imputación pueden, no obstante, considerar que el Estado de la fuente debería tener un derecho exclusivo de imposición sobre tales pagos. Estos Estados sustituirán entonces la expresión "pueden someterse a imposición" del proyecto de disposición transcrito por la expresión "sólo pueden someterse a imposición".

En las legislaciones fiscales de los países miembros de la OCDE los regímenes aplicables a las cantidades pagadas a un empleado en caso de cese en el empleo son de una gran diversidad. Ciertos Estados las consideran como pensión, privada o pública, según el caso pagada a tanto o alzada. En tal supuesto será natural estimar tal renta incluida en los artículos 18 ó 19, en otros Estados la Ley considera el pago como remuneración final del trabajo presentado. En tal hipótesis debe aplicarse el artículo 15 ó 19 según requiera el caso. Otros incluso opinan que se trata de gratificaciones que no constituyen renta imponible, pero que podría someterse a un impuesto sobre las donaciones o a un impuesto análogo. No ha sido posible llegar a un acuerdo unánime sobre el régimen fiscal a aplicar a tales pagos en el modelo de convenio. Si la cuestión de la imposición de dichos pagos se suscitase en los Estados Contratantes deberá resolverse por aplicación de las normas del artículo 24.

N) FUNCIONES PUBLICAS.

Este artículo se refiere a las remuneraciones referentes a las funciones públicas. Las disposiciones similares de antiguos convenios bilaterales tenían como finalidad adaptarse a las reglas de cortesía internacional y de respeto mutuo de las soberanías. Su campo de aplicación era, pues, bastante limitado. Sin embargo, el desarrollo del sector público en numerosos países, ha ampliado considerablemente las actividades del Estado en el extranjero, ha acrecido la importancia y el alcance del artículo 19. Según el texto original del artículo 19 del proyecto de convenio de 1963, el Estado que paga las remuneraciones tenía el

derecho a gravar los pagos efectuados por razón de servicios prestados a dicho Estado o a alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales. se utilizaba la expresión "pueden someterse a imposición", lo cual no implicaba que este derecho a gravar fuese exclusivo.

El artículo 19 del proyecto de Convenio de 1963 proveía que los servicios prestados al Estado, a una subdivisión política o entidad local, debían serlo "en el ejercicio de funciones de carácter público". En el curso de la revisión del artículo se decidió suprimir esta expresión, si bien determinados países miembros de la OCDE consideran que la exclusión entrañaría una extensión del campo de aplicación del artículo. Los Estados Contratantes que sean de esta opinión y estimen improcedentes esta extensión podrán utilizar en sus convenios bilaterales, preferiblemente precisándola, la expresión "en el ejercicio de funciones de carácter público".

En el artículo no es aplicable el párrafo 1, si las remuneraciones son pagadas por servicios que se presten dentro del marco de una actividad industrial o comercial ejercida por el Estado, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso se aplican las reglas comunes: artículo 15 para sueldos y salarios; artículo 16 para participaciones de consejeros y demás remuneraciones análogas, y el artículo 18 para pensiones. No se hace mención del artículo 17, pues el artículo 19 es aplicable a las remuneraciones de los artistas al servicio del Estado, una subdivisión política o una entidad local, independientemente de que pueda considerarse que tales artistas prestan su servicio en el marco de una actividad industrial o comercial ejercida por el Estado, la subdivisión política o la colectividad local, los Estados Contratantes que por razones concretas no deseen incluir en alguna disposición en sus convenios bilaterales, pueden hacerlo, para permitir extender el ámbito de aplicación de los servicios prestados en el marco de una actividad industrial o comercial. Dadas las funciones específicas ejercidas por determinados organismos públicos, tales como los ferrocarriles del Estado, servicios postales, teatros nacionales, etc., los Estados Contratantes que deseen mantener alguna disposición en especial podrán acordar en sus convenios bilaterales que las remuneraciones pagadas por estos organismos están incluidas

en las disposiciones de las precitadas disposiciones del artículo aunque se pueda considerar que dichos organismos ejercen actividades industriales o comerciales.

O) LOS ESTUDIANTES.

La regla enunciada en este artículo se refiere a ciertos pagos que reciben los estudiantes o las personas en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación. Todas las sumas de esta naturaleza, procedentes de fuentes situadas fuera del Estado donde se encuentre el estudiante o la persona en prácticas quedarán exentas de imposición en este Estado.

Se decidió en el curso de la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 añadir la palabra "inmediatamente" a fin de precisar que el artículo no se aplica a una persona que en un momento dado ha sido residente de un Estado Contratante, pero que trasladó posteriormente su residencia a un tercer Estado antes de visitar el otro Estado Contratante.

P) OTRAS RENTAS.

Este artículo enuncia una regla relativa a las rentas no tratadas en artículos precedentes del Convenio. Las rentas consideradas son sólo las que formen parte de una categoría no tratada expresamente, sino también las que provengan de fuentes no mencionadas específicamente. La aplicación del artículo no se limita a las rentas que tienen su fuente en un Estado Contratante; se extiende también a las que convienen de un tercer Estado.

En virtud de este artículo, el derecho de imposición pertenece exclusivamente al Estado de la residencia. En caso de conflicto entre dos residencias, el artículo 4 determinará también el derecho de imposición respecto de las rentas provenientes de un tercer Estado.

La regla enunciada en este artículo se aplica independientemente de que el derecho de imposición se haya ejercitado o no por el Estado de la residencia; en consecuencia, cuando la renta provenga del otro Estado Contratante, éste no la puede gravar aunque la renta no se haya gravado en el primer Estado. De igual modo, cuando la renta provenga de un tercer país y su beneficiario sea considerado como residente por los dos Estados Contratantes según su Derecho interno, por aplicación del artículo 4 el beneficiario será considerado como residente de un solo estado Contratante y no será sujeto de manera global al impuesto más que en este Estado. En este caso, el otro Estado Contratante no podrá gravar la renta procedente del tercer Estado aun si su beneficiario no es gravado en el Estado, donde es considerado como residente, conforme al artículo 4. Con el fin de evitar que la renta escape a toda imposición, los Estados Contratantes pueden convenir limitar la aplicación del artículo a las rentas que son imponibles en el Estado de la residencia del beneficiario y modificar, consecuentemente, las disposiciones del artículo. De hecho, esto no constituye más que un aspecto particular del problema general analizando.

Este artículo prevé una excepción a la aplicación del mismo, cuando la renta está vinculada a las actividades de un establecimiento permanente o base fija que un residente de un Estado Contratante tiene en el otro estado Contratante. El mismo incluye la renta procedente de un tercer país. En este caso, un derecho de imposición es otorgado al Estado Contratante en el que está situado el establecimiento permanente o la base fija. No se aplica a los bienes inmuebles, respecto de los que, conforme el artículo 6, por tanto, los bienes inmuebles situados en un Estado Contratante, y que forman parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa de este Estado situado en el otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado en

que los bienes estén situados y del que el beneficiario de la renta sea residente. Todo ello de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 13 y relativos a los bienes inmuebles, ya que estos artículos no se aplican más que a los bienes muebles de un establecimiento permanente.

El párrafo cubre también el caso en que el beneficiario y el deudor de la renta sean ambos residentes de un mismo Estado Contratante y cuya renta se atribuya a un establecimiento permanente o base fija que el beneficiario de la renta posea en el otro Estado Contratante. En este caso el derecho a gravar se atribuye al Estado Contratante en que está situado el establecimiento permanente o la base fija. Si hay doble imposición, el Estado de la residencia deberá evitarla.

Algunos Estados que aplican el método de exención podrían temer que el régimen que se deduce del artículo impulse a las empresas de un Estado Contratante a vincular determinados activos, tales como acciones, obligaciones o patentes, a un establecimiento permanente situado en el otro estado Contratante con objeto de obtener un trato fiscal más favorable. Para obstaculizar tales prácticas que se estiman abusivas, ciertos Estados podrían presumir que la transacción es artificial y considerar por esta razón que estos activos no se incorporan efectivamente al establecimiento permanente. Otros Estados pueden reforzar su posición añadiendo al artículo una condición que establezca que este párrafo no se aplica en los casos en que tales prácticas hayan tenido como finalidad esencial aprovecharse de esta situación.

3.3.- Métodos aplicados para prevenir la doble imposición .

a) Para México

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

1.- Los residentes en México podrán acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta a su cargo, el Impuesto Sobre la Renta pagado en Canadá hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por los mismos ingresos; y.

2.- Bajo las condiciones previstas por la Legislación Mexicana las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar con el Impuesto Sobre la Renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el Impuesto Sobre la Renta pagado en Canadá por los beneficios con cargo a los cuales la Sociedad residente en Canadá pagó los dividendos.

b) Para Canadá

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

1.- Sujeto a las disposiciones existentes en la Legislación de Canadá en relación a la deducción del impuesto pagadero en Canadá del impuesto pagado fuera de Canadá, y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones—que no afecten sus principios generales—y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de México serán deducidos de todo impuesto Canadiense pagadero de dichos beneficios, renta o ganancia.

2.- Sujeto a las disposiciones existentes de la Legislación de Canadá en relación a la determinación del excedente exento de una subsidiaria extranjera y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones—que no afecte sus principios generales—para los efectos de calcular el impuesto canadiense, una compañía que sea residente en Canadá se le permitirá deducir en el cálculo de sus rentas imponibles cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México.

3.4.- Solución de Controversias Derivadas del Tratado.

a) Amigable composición

Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del tratado, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de los estados participantes en el tratado del cual esa persona es un residente, una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha imposición. Para ser admitida, dicha petición deberá ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que de origen a la imposición no conforme a las disposiciones del tratado.

La autoridad competente a que se refiere el párrafo anterior, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste al presente tratado.

Un estado contratante no aumentará la base impositiva de un residente de cualquiera de los estados contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicara en caso de fraude, culpa o negligencia.

Las autoridades competentes de los estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantea la interpretación o aplicación del Convenio y podrán comunicarse directamente entre si con el propósito de aplicar el convenio.

b) Heterocomposición.

En el tratado no se encuentra especificado el arbitraje como medio de solución de controversias, como lo maneja el tratado firmado con los Estados Unidos.

CAPITULO IV

COMPARACION DE LA CARGA FISCAL ENTRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO Y LA RESULTANTE CON LA APLICACION DEL TRATADO.

4.1) RENTAS INMOBILIARIAS

El Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sugiere que los ingresos provenientes del arrendamiento de un inmueble sean gravados por el estado contratante en donde se encuentre situado el bien en cuestión. Entiéndese por inmueble lo que la legislación del estado residente define como tal.

De igual manera, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta considera que tratándose de ingresos por otorgar el uso o goce temporal de un inmueble, la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el inmueble esté ubicado en México.

En nuestro caso el gravamen general es del 21% (5% para el arrendamiento de carros de ferrocarril) tasa que es similar a aquella impuesta por otros países signantes de convenios para evitar la doble imposición.

4.2) BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS.

Según el convenio de la OCDE, las utilidades generadas por una empresa residente en un estado contratante, solamente pueden ser gravadas por dicho estado contratante, a menos que la empresa realice actividades en el otro estado contratante por conducto de un establecimiento permanente, caso en el cual las utilidades atribuibles a dicho establecimiento puede gravarlas el estado contratante en que éste se encuentre situado. Por otro lado, sin embargo, según el modelo de convenio sugerido por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el estado contratante donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente también puede gravar los ingresos provenientes de ventas realizadas

en su territorio por la empresa principal, de bienes o servicios iguales o similares a los vendidos por el establecimiento permanente.

Ambos organismos sugieren que la base gravable de un establecimiento permanente se compute de igual manera que aquella atribuible a una empresa distinta que realiza operaciones similares en el país contratante donde se encuentra situado el establecimiento permanente.

Sin embargo, en materia de gastos deducibles, mientras el modelo de la OCDE sugiere que se permita la deducción de todos aquellos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, por otro lado, el modelo de la ONU sugiere que no se consideren deducibles los pagos de regalías u honorarios que realice el establecimiento permanente a alguna empresa relacionada.

Los dos organismos aceptan la posibilidad de que una empresa de un estado contratante determine la base gravable de sus establecimientos permanentes situados en otros estados contratantes, mediante un prorrateo de la utilidad gravable total de la empresa, a reserva de que el método de reparto sea acorde con los principios antes señalados.

En México, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que el resultado fiscal de un establecimiento permanente se compute de igual manera que el de una sociedad residente en el país, siguiendo los lineamientos del modelo de la OCDE, con la única excepción que siguiendo el modelo de la ONU no permite la deducción de remesas que se hagan a la Oficina central o a otros establecimientos domiciliados fuera del país, por concepto de regalías u honorarios.

4.3) TRANSPORTACION MARITIMA Y AEREA.

El modelo de la OCDE sugiere que las utilidades de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional e inclusive de barcos dedicados al transporte por aguas interiores, sean objeto de impuesto sobre la renta en el estado contratante en que se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa. Se agrega que si la dirección de la empresa se encuentra a bordo de un buque, se considerará que dicha sede se encuentra en el estado contratante

donde esté el puerto base del barco y a falta de éste en el estado contratante en que resida la persona que explote la embarcación.

En nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta no existen disposiciones que prevean cómo gravar las utilidades de buques en tráfico internacional, habiendo celebrado nuestro país tratados para evitar la doble imposición sobre los ingresos provenientes de barcos y aeronaves con los Estados Unidos de Norteamérica y sólo en materia de barcos con los Países Bajos y de aviones con Canadá.

Sin embargo, si la empresa que opere las embarcaciones marítimas o aéreas lo hiciera a través de un establecimiento permanente, sus utilidades se gravarían como tales. Por otro lado, tratándose de establecimientos permanentes en México de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al aerotransporte internacional, en lugar de las deducciones autorizadas por la Ley de la materia, deducirán la parte proporcional del gasto promedio que haya tenido la empresa en todas sus operaciones; determinándose el concepto de gasto promedio como el cociente de dividir la utilidad de la empresa entre los ingresos de la misma, restándose dicho cociente de la unidad.

4.4) PERSONAS ASOCIADAS.

Este artículo regula los ajustes fiscales que deben efectuarse cuando una empresa residente en un estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa situada en el otro estado contratante, o cuando ambas empresas son controladas o dirigidas por un mismo grupo de personas y las transacciones celebradas entre las dos empresas no se realizan en las mismas condiciones como si fueran empresas independientes. En este caso, se pueden rectificar los resultados fiscales de la empresa que hubiese recibido la utilidad, de haberse efectuado las transacciones como si se tratara de dos empresas independientes y gravar las utilidades en consecuencia.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en México contiene disposiciones muy elementales para solucionar problemas como el apuntado, señalando que las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en otro tipo de operaciones, cuando se trate de importación o exportación de bienes o servicios, o en general de pagos al extranjero.

4.5) DIVIDENDOS.

En esta materia se señala como regla general, que los dividendos sean gravados por el estado donde reside el receptor de los mismos, sin perjuicio de que también sean gravados por el estado en donde se encuentra ubicada la sociedad que los paga. En estos casos, se sugiere un gravamen de 5% del dividendo bruto si el accionista posee directamente cuando menos el 25% del capital de la sociedad pagadora de los dividendos y una tasa de 15% en los demás casos. Estas tasas son las adoptadas por la mayoría de los países que cuentan con tratados para evitar la doble imposición.

Los dividendos pagados por sociedades residentes en México no causan impuesto sobre la renta a cargo de los accionistas que los reciben, siendo uno de los pocos países que conceden este tipo de incentivos a la inversión; solamente existe un gravamen de 35% que causa la sociedad cuando distribuye dividendos provenientes de utilidades que previamente no causaron el impuesto sobre la renta corporativo.

Por otro lado, la Ley del Impuesto sobre la Renta en México grava los dividendos percibidos por personas físicas o morales residentes en el país pagados por empresas residentes en el extranjero, permitiendo el acrecentamiento del impuesto que se hubiese pagado en el país en que resida la empresa que distribuyó el dividendo.

4.6) INTERESES.

Para estos efectos se entiende por intereses los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o participación en las utilidades del deudor, incluyendo los productos de créditos otorgados al sector público, bonos u obligaciones; sin embargo, las penas por mora no se reputan como intereses para estos propósitos.

Los intereses pagados por un estado contratante a un residente del otro estado contratante pueden gravarse en el país donde resida el receptor, sin perjuicio de que también se sometan a impuesto en el país del que procedan,

siempre que quien los reciba sea el beneficiario efectivo de los mismos; el impuesto en estos casos no deberá exceder del 10% del importe bruto de los intereses.

Las disposiciones anteriores no son aplicables si el receptor de los intereses es un establecimiento permanente de un residente del otro estado contratante, situado en el mismo estado contratante que el pagador de los mismos, en cuyo caso esos ingresos son gravables en el país donde se encuentra situado el establecimiento permanente y el pagador de los intereses.

La Ley del Impuesto sobre la Renta grava en México los intereses pagados a residentes en el extranjero, producto de capitales invertidos en el país, a tasas diferenciales de 15% en caso de intereses por créditos otorgados por bancos registrados en México, 21% por intereses pagados a proveedores de maquinaria y de 35% en los demás casos. Puede decirse que la tasa de gravamen impuesta en el estado fuente, a nivel internacional, varía entre 10% y 15%.

4.7) REGALIAS

Para los fines del presente artículo tanto al OCDE como la ONU definen a las regalías como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas (la ONU agrega las cintas para difusión por radio o televisión), de una patente, marca comercial, dibujo, modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso de un equipo industrial, comercial o científico y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

A diferencia de la OCDE, el modelo de tratado de la ONU menciona que las regalías se considerarán provenientes de un estado contratante cuando el usufructuario sea el propio estado o un residente del mismo. Por otro lado, menciona que cuando el deudor de la regalía tenga en el otro estado contratante un establecimiento permanente quien sea el que absorbe los gastos correspondientes, las regalías se considerarán provenientes del estado en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente.

Seguendo el modelo de tratado sugerido por la ONU, la Ley del Impuesto sobre la Renta grava en México los pagos efectuados a residentes en el extranjero, cuando los bienes o derechos por los cuales se cubran las regalías se aprovechen en el país; presumiéndose que así sucede cuando las regalías las paga un residente en el mismo.

Las tasas de impuesto sobre la renta aplicables son:

a) 15%, tratándose de regalías por el uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión, así como de dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones proporcionadas relativas a experiencias industriales, comerciales o científicos y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología.

b) 35% en el caso de regalías por el uso de patentes o certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por concepto de publicidad.

Las tasas internacionales aplicables a este tipo de pagos, en países signatarios de tratados para evitar la doble imposición, van del 10% al 15% generalmente.

4.8) GANANCIAS DE CAPITAL.

Ambas organizaciones, OCDE y ONU, sugieren gravar las ganancias derivadas de la enajenación de muebles o inmuebles en el estado contratante en que éstos se encuentran ubicados; ambas también coinciden en gravar la utilidad proveniente de la enajenación de buques o aeronaves en el país en donde está situada la sede de la administración efectiva de la empresa.

Por su parte la ONU especifica que tratándose de acciones de empresas cuyo activo consista básicamente en bienes inmuebles ubicados en el otro estado contratante, así como de acciones que representan más de un predeterminado porcentaje del capital de cualquier otra sociedad, la ganancia derivada de la enajenación de las mismas puede ser gravada, respectivamente, en el estado contratante en donde los inmuebles estén situados o donde la sociedad resida.

Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ganancias de capital", pero grava la ganancia en la enajenación de inmuebles y de acciones y

títulos valor cuando los primeros se encuentran ubicados en el país y los segundos son emitidos por residentes en México, sin que en el caso de acciones importe el porcentaje de capital que se posea de la empresa emisora.

4.9) HONORARIOS.

El modelo de convenio de la OCDE sugiere que los ingresos que obtenga un residente de un estado contratante, producto de la prestación de servicios profesionales y de actividades de naturaleza independiente, pueden ser gravadas en el estado de residencia, a menos que dicho profesional tenga un lugar fijo para el ejercicio de sus actividades en el otro estado contratante, caso en el cual los ingresos imputables a dicho sitio pueden gravarse en este otro estado.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de México grava estos ingresos si en el país se prestaron los servicios, presumiéndose que en el mismo fueron prestados la totalidad de los servicios, a menos que se pruebe lo contrario. Consecuentemente, las disposiciones de nuestra ley están más orientadas al modelo sugerido por la ONU.

4.10) SALARIOS.

Los sueldos, salarios y percepciones asimilables a éstos, obtenidos por un residente de un estado contratante sólo pueden ser gravados por este estado, a menos que el trabajo se lleve a cabo en el otro estado contratante caso en el cual pueden someterse a impuesto en este otro estado.

Sin embargo, dichas remuneraciones por trabajos desarrollados en el otro estado contratante sólo pueden gravarse en el estado de residencia del prestador del servicio si el asalariado no permanece en el otro estado contratante más de 183 días consecutivos, o no, durante un año fiscal; si las remuneraciones son pagadas por un patrón no residente de este otro estado; o si las mismas no son absorbidas por un establecimiento permanente que el patrón tenga en este otro estado contratante.

En términos generales, la Ley del Impuesto Sobre la Renta de nuestro país observa los lineamientos sugeridos, sujetando al gravamen mexicano a los ingresos por sueldos percibidos por un residente en el extranjero cuando los mismos se prestan en México; sin embargo, exceptúa del tributo a los ingresos por sueldos recibidos por un individuo no residente en México cuando son pagados por un residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en el país, o que teniéndolo, el trabajador no esté relacionado con dicho establecimiento permanente.

4.11) PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS.

Estas remuneraciones pagadas por una sociedad residente en un estado contratante a un individuo residente del otro estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el estado donde reside la sociedad pagadora de las mismas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de nuestro país observa lo sugerido, gravando en México este tipo de ingresos cuando son percibidos por individuos residentes de otros estados y pagados por sociedades mexicanas.

4.12) ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

Los ingresos obtenidos por un artista del espectáculo o un deportista residente de un estado contratante, por actividades personales desarrolladas en el otro estado contratante, pueden ser gravadas por el país en donde se desarrollan dichas actividades.

La Ley mexicana del impuesto sobre la renta sigue los lineamientos sugeridos, gravando en el país los ingresos obtenidos por espectáculos que se presentan en el mismo.

4.13) PENSIONES Y ANUALIDADES.

Sugiere la OCDE que las pensiones pagadas a un residente de un estado contratante, por razones de un empleo anterior, sólo puede sujetarlas a impuestos el estado donde el pensionado resida.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de México es benevolente en este sentido, al contener diversas exenciones para las personas físicas residentes en México, cuando reciben pagos por jubilaciones o pensiones, incluyendo prestaciones de seguridad social otorgadas por instituciones públicas. Por otro lado, dicho ordenamiento no grava este tipo de pagos a residentes en el extranjero.

4.14) FUNCIONES PUBLICAS.

Las remuneraciones pagadas por un estado contratante, excepto las pensiones, sólo pueden ser gravadas por dicho estado, pudiendo ser gravadas por el otro estado contratante, únicamente si la persona física que las recibe reside en este otro estado y posee la nacionalidad del mismo o no ha adquirido la calidad de residente solamente para prestar los servicios.

Tratándose de pensiones pagadas con motivo de servicios pasados prestados a un estado contratante sólo pueden ser gravadas por este estado, a menos que quien las recibe sea nacional y residente del otro estado contratante, caso en el cual éste puede gravar dichas pensiones.

Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta va más allá de lo sugerido, al no gravar en México los ingresos percibidos por diversos ciudadanos extranjeros, empleados de países extranjeros y que residen en el país.

4.15) ESTUDIANTES.

Este artículo sugiere que las cantidades percibidas por un estudiante para cubrir sus gastos de manutención y escolaridad, no sean gravadas en el estado

en que la persona resida, cuando provengan del otro estado contratante de donde era residente.

Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta es parca sobre este particular y sólo exige expresamente del gravamen los donativos que perciben los hijos de sus padres, sean o no para desarrollar sus estudios, no así los percibidos de otros terceros que quedarían gravados en los términos del capítulo de otros ingresos percibidos por las personas físicas residentes en el país. Por otro lado, la citada ley no grava estos ingresos cuando provienen de México, y son recibidos por residentes en el extranjero.

4.16) OTRAS RENTAS.

La OCDE sugiere que cualquier otro tipo de ingreso, diferente de los tratados en los capítulos anteriores, sólo pueden ser gravados en el estado de residencia del receptor de los mismos. Sin embargo, el modelo de tratado de la ONU deja abierta la posibilidad de que cualquier otro tipo de ingreso diverso pueda ser también gravado en el estado contratante, fuente de dicho ingreso.

Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta observa en términos generales lo sugerido por la OCDE, excepto en el caso de premios obtenidos en México por residentes en el extranjero, producto de rifas, loterías o sorteos, en cuyo caso se gravan en nuestro país, por considerar que la fuente de riqueza se encuentra en México, cuando el premio es pagado aquí.

CONCLUSIONES

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

SEGUNDA.- La igualdad entre los regímenes fiscales de México y Canadá interpretada en el tratado, dan una seguridad a los residentes Canadienses en México de que no tendrán cambios bruscos en las Políticas Fiscales de la Secretaría de Hacienda en materia del Impuesto Sobre la Renta y demás impuestos comprendidos.

TERCERA.- El Tratado ha tenido como consecuencia la suscripción de tratados similares con otros Estados, lo que nos beneficia, porque se podrá llegar a una unificación fiscal internacional y se podrá tener una relación más estrecha en intercambios comerciales y con empresas que se puedan establecer en cualquiera de estos estados, al igual que nuestras empresas al establecerse en los países suscriptores.

CUARTA.- Se evita la evasión fiscal, no sólo porque las empresas no paguen impuestos, sino que se pueda saber a que estado le toca gravar y a cuál acreditarlos, y con esto poder tener la seguridad en que los impuestos podrán ser acreditados y no evadidos.

QUINTA.- En caso de controversia entre una persona y las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes, contiene un procedimiento amistoso el cual permite a las personas interesadas acudir a él para que, dentro de los dos años siguientes a la notificación, se inconforme de alguna imposición y tendrá un plazo de caducidad para inconformarse que será de dos años. Esto permite dar una mayor seguridad a los mexicanos y canadienses para no tener aumentos en las bases impositivas en un periodo de cinco años a que sean sometidos.

SEXTA.- El Tratado no dispone de arbitraje como medio de solución de controversias, como lo establecen otros tratados de la misma especie; por ejemplo, el de los Estados Unidos con México que sí lo contempla; el arbitraje es

un medio idóneo para la solución de controversias por lo cual creo que sería muy oportuno modificar el Tratado con Canadá en ese aspecto.

SEPTIMA.- El Tratado en su artículo 21, contempla otras rentas, las cuales deberían de ser especificadas, no sólo mencionar las que no se encuentran en el Tratado, pudiendo ser más específico para integrarlo mejor, ya que al incluir otras rentas que no especifica el tratado daría mayor seguridad a las personas que intervienen en el mismo.

OCTAVA.- El Tratado es un medio para apoyar tanto a las personas morales como a las físicas, facilitándole el pago y el acreditamiento de los impuestos pagados por un establecimiento permanente en el otro estado contratante, obteniendo el beneficio de no pagar dos veces el mismo impuesto, además, obtener la seguridad de que el impuesto pactado será acreditado tomándose en cuenta también la Ley Nacional, además de la aplicación del mismo tratado.

NOVENA.- México junto con Canadá adoptaron el modelo de tratado para evitar la doble tributación de la OCDE, el cual es el más recurrido por otros estados en esta materia, lo que lo hace estar al nivel de los países industrializados. Y por otra parte, México al suscribir más tratados con otros países, sobre el mismo modelo obtiene una uniformidad sobre el criterio fiscal internacional sobre bases y tasas.

DECIMA.- Es necesario difundir la existencia de los tratados firmados en la misma materia, para que la población de los estados contratantes logre aplicarlo en su beneficio, podría darse el caso que alguien que desconozca los mismos, pague los impuestos dos veces sin acreditarlo para su descuento, por eso la base de este trabajo es explicar qué es y como funciona el tratado de referencia.

BIBLIOGRAFIA

ABRIL ABANDIN, Eduardo, "Métodos para evitar la doble imposición internacional", ponencia de la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicas Fiscales del Estado, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1973, pp. 131 a 186.

CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (empresas), México, D.F., Editorial Themis, S.A. 1986, 1527 pp.

CEREZO FERNANDEZ, Miguel, "Doble imposición internacional e inversiones financieras", ponencia de la XX Semana de Estudios de Derecho Tributario, de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1973, pp. 853 a 872.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1982, (11a. Ed.), 924 pp.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1976 (17a. Ed) 447 pp.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1984, volúmenes I y II, (3a. Ed. quinta reimpresión) 1069 pp.

LAWRENCE III, Robert C., International tax and estate planning, New York, EUA Practising Law Institute, 1983, 729 pp.

LOPEZ PADILLA, Agustín, Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, México, D.F., Editorial Trillas, S.A. de C.V., 1982 (2a. Ed.) 267 pp.

MARGAIN, Hugo B. "Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable", México D.F. (estudio preparado para el X Congreso de la International Fiscal Association, Roma 1o. al 5 de octubre de 1956) 1956.

PEREZNIETO, Leonel, Derecho Internacional Privado, México, D.F., Harla, S.A. de C.V., Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1980.

ROBERTSON, Lawrence V., Jr., " Extraterritorial Enforcement of Tax Obligations", Arizona Law Review, Arizona, E.U.A., The College of Law of the University of Arizona, No. 2, Vol. 7, Spring 1966.

TENA RAMIREZ, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, México, D.F., Editorial Porrúa, S.A., 1978, (16a. Ed.) 629 pp.

TILLINGHAST, David R., Tax Aspects of International Transactions, E.U.A., International Economic Law, Vol V, 1984 (2a. Ed.)

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

DAVID W. Pearce., The Dictionary of MODERN ECONOMICS, Editorial First MIT Press paperback edition, Estados Unidos. 1983.

MARIO I. BLEJER AND KE-YOUNG CHU, Fiscal Policy, Stabilization, and Growth in Developing Countries, International Monetary Fund, Estados Unidos, 1989.

ARTURO C. PORZECANSKI., Política Fiscal en América Latina, Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos, México, D.F, 1977.

GUNNAR MYRDAL., Los Efectos Económicos de la Política Fiscal, Editorial Aguilar, Madrid, 1962.

J.M. ROSENBERG., Diccionario de Administración y Finanzas, Editorial Oceano/Centrum, Barcelona, 1990.

**CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO
DE CANADA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION
Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

MEXICO-CANADA

**CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS
UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EVITAR
LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN
MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

(Publicado en el Diario Oficial de la Federación
del 17 de julio de 1992)

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.—Presidencia de la República.

**CARLOS SALINAS DE GORTARI, PRESIDENTE DE LOS ESTADOS
UNIDOS MEXICANOS, a sus habitantes, sabed:**

[Firma del convenio]

Por Plenipotenciarios debidamente autorizados para tal efecto, se firmó en la ciudad de Ottawa, el día ocho del mes de abril del año de mil novecientos noventa y uno, el 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, cuyo texto y forma en español constan en la copia certificada adjunta.

**[Aprobación del convenio por la
Cámara de Senadores]**

El anterior Convenio fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día ocho del mes de julio del año de mil novecientos noventa y uno, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día quince del mes de agosto del propio año.

[Canje de Notas Diplomáticas]

El Canje de Notas Diplomáticas previsto en el Artículo 28 del Convenio, se efectuó en la ciudad de Ottawa, los días veintinueve del mes de agosto del año de mil novecientos noventa y uno y once del mes de mayo del año de mil novecientos noventa y dos.

[Acto de promulgación]

Por lo tanto, para su debida observancia, en cumplimiento de lo dispuesto por la Fracción Primera del Artículo Ochenta y Nueve de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgo el presente Decreto, en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, a los diez días del mes de julio de mil novecientos noventa y dos.—Carlos Salinas de Gortari.—Rúbrica.—El Secretario de Relaciones Exteriores, Fernando Solana.—Rúbrica.

El C. Emb. Andrés Rozental, Subsecretario de Relaciones Exteriores,

CERTIFICA:

[Depósito del original]

Que en los archivos de esta Secretaría obra el original correspondiente a México del 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, suscrito en la ciudad de Ottawa, el día ocho del mes de abril del año de mil novecientos noventa y uno, cuyo texto y forma en español son los siguientes:

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá deseando concluir un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, han acordado lo siguiente:

I. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

ARTICULO 1 — AMBITO SUBJETIVO

[Personas a las que se aplica el convenio]

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

ARTICULO 2 — IMPUESTOS COMPRENDIDOS

[Impuestos a los que se aplica el convenio]

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

[Concepto de "Impuestos sobre la Renta"]

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

[Relación limitativa de impuestos]

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos:

— el impuesto sobre la renta, establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta; y

— el impuesto al activo, establecido en la Ley del Impuesto al Activo;

(en adelante denominados el "impuesto mexicano");

b) en el caso de Canadá:

— los impuestos establecidos por el Gobierno de Canadá bajo el Estatuto del Impuesto sobre la Renta;

(en adelante denominados el "impuesto canadiense").

[Nuevos impuestos análogos

Notificación de cambios a las leyes fiscales]

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

II. DEFINICIONES

ARTICULO 3 — DEFINICIONES GENERALES

[Conceptos que se definen]

1. En el presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término "México", significa los Estados Unidos Mexicanos;
- b) el término "Canadá", en sentido geográfico, significa el territorio de Canadá;
- c) los términos "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan, según sea el caso, los Estados Unidos Mexicanos o Canadá;
- d) el término "persona" comprende las personas físicas, las sucesiones, los fideicomisos, las sociedades, las asociaciones y cualquier otra agrupación de personas;
- e) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos; en francés, el término "société" también significa una sociedad en los términos de la legislación canadiense;
- f) la expresión "autoridad competente" significa:
 - (i) en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
 - (ii) en el caso de Canadá, el Ministro de Renta Nacional o su representante autorizado;
- g) el término "impuesto" significa el impuesto mexicano o canadiense, según sea el caso;
- h) el término "nacional" significa:

(i) cualquier persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante;

(ii) cualquier persona moral, sociedad de personas y asociación constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante;

3) el término "tráfico internacional" relacionado con un residente de un Estado Contratante, significa cualquier viaje de un buque o aeronave para transportar pasajeros o mercancía (sea o no explotado o utilizado por ese residente), salvo cuando el propósito principal del viaje sea el de transportar pasajeros o mercancías entre lugares ubicados en el otro Estado Contratante.

[Términos no definidos]

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, en todo momento, cualquier término o expresión no definidos en el mismo 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 este Estado para los efectos de los impuestos que son objeto del Convenio.

ARTICULO 4 — RESIDENTE

[Concepto de "residente"]

1. A los efectos del presente Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa:

a) toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga;

b) el Gobierno de este Estado, o una subdivisión política o entidad local del mismo, o cualquier agencia u organismo de dicho Gobierno, subdivisión política o entidad.

[Personas físicas residentes en ambos Estados]

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

a) la 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 con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) en cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el asunto de común acuerdo.

[Personas morales residentes en ambos Estados]

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, de común acuerdo, harán lo posible por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En ausencia de este acuerdo, dicha persona será considerada fuera del ámbito de aplicación de los Artículos 6 a 21, inclusive, y del Artículo 23.

ARTICULO 5 — ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

[Concepto de "establecimiento permanente"]

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un residente de un Estado Contratante realiza toda o parte de su actividad.

[Lugares considerados establecimientos permanentes]

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

[Actividades que constituyen establecimiento permanente]

3. La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses.

[Lugares y actividades que no constituyen establecimiento permanente]

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" en relación a un residente de un Estado Contratante, no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente;

- b) el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de que sean transformados por otra persona;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para el residente;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para el residente;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar.

[Personas que actúan con representante en los Estados contratantes]

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 7— actúe por cuenta de un residente de un Estado Contratante y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado Contratante poderes que la facuten para concluir contratos en nombre del residente, se considerará que dicho residente tiene un establecimiento permanente en este otro Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta del residente, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

[Empresas aseguradoras]

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante, distinto de un agente que goce de un estatuto independiente al que se aplique el párrafo 7, que sea su empleado o que realice actividades en este otro Estado.

[Utilización de corredores o comisionistas en los Estados contratantes]

7. No se considera que un residente de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el solo hecho de que realice actividades en este otro Estado 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. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal residente, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

[Sociedades controladoras e controladas en los Estados contratantes]

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

III. TRIBUTACION DE LAS DISTINTAS CLASES DE RENTA

ARTICULO 6 — RENTAS INMOBILIARIAS

[Gravamen por ambos Estados]

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas), situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Concepto de "bienes inmuebles"]

2. Para los efectos del presente Convenio la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la legislación impositiva del Estado Contratante en el que los bienes en cuestión estén situados e incluirá cualquier derecho de opción u otro derecho similar respecto de los mismos bienes. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

[Rentas que se gravan]

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles, así como a la renta derivada de la enajenación de dicha propiedad.

[Inmuebles para actividades empresariales y trabajos independientes]

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles utilizados para desarrollar actividades empresariales o para el ejercicio de trabajos independientes.

ARTICULO 7 — BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

[Estado con derecho a gravarlos y excepciones]

1. Los beneficios de un residente de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el residente realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un estable-

climiento permanente situado en él. Si el residente realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios del residente pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante y enajene mercancías a personas en este otro Estado, de tipo idéntico o similar a las que enajene por medio de establecimiento permanente, los beneficios derivados de dichas enajenaciones serán atribuibles a este establecimiento permanente. Sin embargo, los beneficios provenientes de dichas enajenaciones no serán atribuibles a este establecimiento permanente si la sociedad demuestra que tales enajenaciones se realizaron con un propósito distinto al de obtener un beneficio de las disposiciones del presente Convenio.

[Beneficios de establecimientos permanentes]

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando un residente de un Estado Contratante realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una persona distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con el residente y con todas las demás personas.

[Determinación de los beneficios del establecimiento permanente]

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

[Operaciones que no influyen en el beneficio]

4. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente de una persona por el solo hecho de que éste compre bienes o mercancías para la persona.

[Aplicación de los métodos de manera consistente]

5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

[Obtención de rentas con diversa regulación]

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

ARTICULO 8 — TRANSPORTACION MARITIMA Y AEREA**[Estado con derecho a gravar los beneficios]**

1. Los beneficios de un residente de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

[Beneficios que puede gravar el otro Estado contratante]

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1 y del Artículo 7, los beneficios provenientes de la explotación de buques o aeronaves, utilizados principalmente para transportar pasajeros o bienes exclusivamente entre lugares ubicados en un Estado Contratante podrán ser sometidos a imposición en este Estado.

[Participación en consorcios y organismos internacionales]

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplican también a los beneficios a que se refieren dichos párrafos que obtenga un residente de un Estado Contratante procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

[Concepto de "beneficios" y de "explotación de buques o aeronaves"]

4. En el presente Artículo:

a) el término "beneficios" comprende:

(i) beneficios, beneficios netos, ingresos brutos e ingresos derivados directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y

(ii) intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean incidentales a la explotación.

b) el término "explotación de buques o aeronaves" en tráfico internacional por una persona, comprende:

(i) el fletamento o arrendamiento de buques o aeronaves,

(ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, y

(iii) la enajenación de buques, aeronaves, contenedores y equipo relacionado,

por esta persona, siempre que dicho flete, arrendamiento o enajenación sea incidental a la explotación, por esta persona, de buques o aeronaves en tráfico internacional, pero no comprende la transportación por una persona por cualquier otro medio de transporte o la prestación del servicio de alojamiento.

ARTICULO 9 — PERSONAS ASOCIADAS**[Beneficios y rentas que también pueden gravarse]**

1. Cuando

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

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de un residente de un Estado Contratante y de un residente del otro Estado Contratante,

y en uno y otro caso las dos personas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por personas independientes, las rentas o beneficios que habrían sido obtenidos por una de las personas de no existir esas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en las rentas o beneficios de esta persona y sometidos a imposición en consecuencia.

[Ajuste del impuesto cobrado sobre rentas o beneficios por un Estado contratante]

2. Cuando un Estado Contratante incluye en las rentas o beneficios de un residente de este Estado —y somete, en consecuencia, a imposición— las rentas o beneficios sobre los cuales un residente del otro Estado Contratante ha sido sometido a imposición en este otro Estado y los montos así incluidos son rentas o beneficios que habrían sido realizados por la persona del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos personas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos personas independientes, este otro Estado cuando acuerde la inclusión, procederá al ajuste correspondiente del monto del impuesto cobrado sobre esas rentas o beneficios. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente cuando sea necesario.

[Plazo durante el cual pueden modificarse las rentas o beneficios]

3. Un Estado Contratante no modificará las rentas o beneficios de una persona que se encuentre en los supuestos a que se refiere el párrafo 1, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación nacional y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del año en el que las rentas o beneficios se hubieran obtenido, de no haber existido las condiciones a que se refiere el párrafo 1.

[Inaplicabilidad de las disposiciones por fraude, culpa o negligencia]

4. Las disposiciones de los párrafos 2 y 3 no se aplicarán en el caso de fraude, culpa o negligencia.

ARTICULO 10 — DIVIDENDOS

[Gravamen por ambos Estados]

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

[Tasas máximas de gravamen a los accionistas por el Estado del que procedan]

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el receptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que pague los dividendos;

b) 15% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

[Concepto de "dividendos"]

3. El término "dividendos" empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

[Accionistas con establecimiento o base fija en el Estado de residencia de la sociedad pagadora]

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

[Dividendos que no pueden gravarse por un Estado contratante]

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que generen los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

**[Impuesto adicional sobre las utilidades de una sociedad y límite de la tasa aplicable
Concepto de "utilidades"]**

6. Nada de lo establecido en el presente Convenio se interpretará en el sentido de impedir a un Estado Contratante someter a imposición las utilidades de

una sociedad atribuibles a un establecimiento permanente en ese Estado, con un impuesto en adición al que se aplique a las utilidades de una sociedad que sea nacional de ese Estado, siempre que el impuesto adicional no exceda del 10% de las utilidades que no hayan sido sometidas al impuesto adicional en los años fiscales anteriores. Para los efectos de la presente disposición, el término "utilidades" significa los beneficios o rentas atribuibles a un establecimiento permanente o a bienes inmuebles en un Estado Contratante y toda ganancia que pueda ser sometida a imposición en este Estado de acuerdo con lo previsto en el Artículo 13 después de deducir todos los impuestos, distintos del impuesto adicional a que se refiere este párrafo, exigidos en este Estado sobre dichos beneficios, rentas y ganancias.

ARTICULO 11 — INTERESES

[Gravamen por ambos Estados]

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

[Tasa máxima de gravamen por el Estado del que procedan]

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el percceptor de los intereses es el beneficiario [debería decir "beneficiario"] efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de los intereses. *[PROTOCOLO. Véase la Condición que da lugar a la disminución de la tasa máxima que se señala en este párrafo]*

[Exclusividad de gravamen por uno de los dos Estados]

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2:

a) los intereses procedentes de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, cuando el beneficiario efectivo de los intereses sea un residente de este otro Estado y la persona que los pague o el percceptor de los mismos sea el Gobierno de uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) los intereses procedentes de México y pagados a un residente de Canadá que sea el beneficiario efectivo de los mismos, sólo serán sometidos a imposición en Canadá cuando sean pagados respecto de un préstamo a plazo de tres años o más, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado por el "Export Development Corporation"; y

c) los intereses procedentes de Canadá y pagados a un residente de México que sea el beneficiario efectivo de los mismos, sólo serán sometidos a imposición en México cuando sean pagados respecto de un préstamo a plazo de tres años o más, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C.

[Concepto de "Intereses"]

4. El término "intereses", empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias:

y especialmente las rentas de Fondos Públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con tales valores, bonos u obligaciones, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término "intereses" no incluye las rentas a que se refiere el Artículo 8 o el Artículo 10.

[Intereses a los que no se aplica este Artículo]

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

[Determinación del lugar de procedencia de los intereses]

6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

[Operaciones fuera de condiciones de mercado]

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros:

a) el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio;

b) las condiciones (incluyendo la cantidad) del crédito difieran de las que habrían sido acordadas por el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, los intereses podrán someterse a imposición de acuerdo con lo previsto en el párrafo 2 del Artículo 10.

ARTICULO 12 — REGALIAS

[Gravamen por ambos Estados]

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Tasa máxima de gravamen por el Estado del que procedan]

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de las regalías. **[PROTOCOLO. Véase la Condición que da lugar a la disminución de la tasa máxima que se señala en este párrafo]**

[Estado con derecho a gravar las regalías por derechos de autor]

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, las regalías pagadas en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de las regalías referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para su utilización en relación a la televisión) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Concepto de "regalías"]

4. El término "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, una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otro bien intangible, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, o por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, e incluye los pagos de cualquier clase en relación a películas cinematográficas y obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para su utilización en relación a la televisión. El término "regalías" también incluye las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionados a la productividad o uso de los mismos.

[Regalías a las que no se aplica este Artículo]

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, de donde proceden las regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las regalías estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

[Determinación del lugar de procedencia de las regalías]

6. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de este Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación de pago de las regalías y que soporten la carga de las mismas, éstas se considerarán procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

[Operaciones fuera de condiciones de mercado]

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías pagadas, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTICULO 13 — GANANCIAS DE CAPITAL

[Gravamen por ambos Estados en operaciones con inmuebles]

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Gravamen por ambos Estados en operaciones con muebles]

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa realizada por dicho residente) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Estado que puede gravar la enajenación de buques, aeronaves y muebles afectos a su explotación]

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional por un residente de un Estado Contratante o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en este Estado Contratante.

**[Gravamen por ambos Estados en la enajenación de acciones y derechos vinculados con inmuebles
Concepto de "inmuebles"]**

4. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de:

a) acciones (distintas de las acciones cotizadas en bolsa de valores autorizada en el otro Estado) que formen parte de una participación sustancial en el capital accionario de una sociedad residente del otro Estado Contratante cuyo valor provenga principalmente de bienes inmuebles situados en este otro Estado; o

b) un derecho a participar sustancialmente en una asociación, fideicomiso o sucesión cuyo valor provenga principalmente de bienes inmuebles ubicados en este otro Estado,

pueden someterse a imposición en este otro Estado. Para los efectos del presente párrafo, el término "bienes Inmuebles" comprende las acciones de una sociedad de las mencionadas en el inciso a) o un derecho a participar en una asociación, fideicomiso o sucesión de las mencionadas en el inciso b) pero no comprende cualquier bien, distinto de bienes arrendados, en el que se desarrollen las actividades de la sociedad, asociación, fideicomiso o sucesión.

**[Enajenaciones en fusión, escisión
y reorganización de sociedades]**

5. Cuando un residente de uno de los Estados Contratantes enajene bienes en el transcurso de una fusión o escisión de sociedades, o de un canje de acciones con motivo de una reorganización de sociedades, y el beneficio, ganancia o renta derivada de dicha enajenación no sea reconocido para efectos de los impuestos sobre la renta en este Estado si se solicita tal tratamiento fiscal por la persona que adquiera los bienes, la autoridad competente del otro Estado Contratante puede acordar, sujeto a los términos y condiciones que considere adecuados dicha autoridad competente, diferir el reconocimiento del beneficio, ganancia o renta en relación a dichos bienes para efectos de los impuestos sobre la renta en este otro Estado hasta el momento y en la forma que se estipule en el acuerdo.

**[Exclusividad de gravamen por el Estado
de residencia del enajenante]**

6. Con excepción de lo dispuesto en el Artículo 12 las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

[Excepción al principio de exclusividad]

7. Las disposiciones del párrafo 6 no afectan el derecho de un Estado Contratante de exigir, de conformidad a su legislación, un impuesto sobre ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien que obtenga una persona física que sea residente del otro Estado Contratante y que haya sido un residente del Estado mencionado en primer lugar en cualquier momento durante los seis años inmediatos anteriores a la enajenación de los bienes.

ARTICULO 14 — TRABAJOS INDEPENDIENTES

**[Estado con derecho a gravar los honorarios
Base fija en el otro Estado
Concepto de "base fija"]**

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de dichas actividades. Cuando el residente tenga o haya tenido dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a la base fija. Para los efectos del presente Convenio, un residente de un Estado Contratante se considerará que tiene una base fija en el otro Estado Contratante durante cualquier período de doce

meses, si el residente permanece en total en ese otro Estado más de ciento ochenta y tres días, en el período mencionado.

[Concepto de "servicios profesionales"]
 2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o peñeros, arquitectos, odontólogos y contadores.

ARTICULO 15 — TRABAJOS DEPENDIENTES

[Estado con derecho a gravar los sueldos y excepción]

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Requisitos para que sólo grave el Estado de residencia]

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si el percceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses contados a partir del primer día o del último día del año calendario de que se trate y ya sea que:

a) la remuneración percibida en el otro Estado Contratante en el año calendario de que se trate, no exceda de mil quinientos dólares canadienses (\$1,500) o su equivalente en pesos mexicanos o de la cantidad que, en su caso, se especifique y acuerde mediante el intercambio de notas entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes; o

b) las remuneraciones se paguen por o en nombre de una persona empleadora que no sea residente del otro Estado, y dicha remuneración no se soporte por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.

[Trabajadores de buques o aeronaves en tráfico internacional]

3. No obstante las disposiciones precedentes del presente Artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional por un residente de un Estado Contratante, sólo será sometido a imposición en este Estado, a menos que la remuneración se obtenga por un residente del otro Estado Contratante.

ARTICULO 16 — PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS**[Gravamen por ambos Estados]**

1. Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares, que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia o de un órgano similar de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Empleados en altos cargos directivos]

2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares que obtenga un residente de un Estado Contratante en su calidad de empleado en un alto cargo directivo de una sociedad que sea residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

ARTICULO 17 — ARTISTAS Y DEPORTISTAS**[Gravamen por ambos Estados]**

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado. Cuando un artista del espectáculo o un deportista, residente de un Estado Contratante, obtenga del otro Estado Contratante rentas derivadas de sus actividades personales relacionadas con su notoriedad personal como artista del espectáculo o deportista desarrolladas en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Pago de los servicios a persona distinta del artista o deportista]

2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

[Excepción al principio]

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican si se establece que ni el artista o el deportista ni las personas relacionadas con los mismos, participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona a que se refiere dicho párrafo.

[Situaciones en que no se aplica este Artículo]

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican a las rentas derivadas de actividades realizadas en un Estado Contratante, por un residente del otro Estado Contratante en el marco de una visita en el Estado Contratante mencionado en primer lugar, de una organización con fines no lucrativos del otro Estado, siempre que la visita sea sufragada sustancialmente por fondos públicos.

ARTICULO 18 — PENSIONES Y ANUALIDADES

[Gravamen por ambos Estados]

1. Las pensiones y anualidades procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

[Tasas máximas en el Estado del cual procedan las pensiones]

2. Las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden también someterse a imposición en el Estado del cual proceden, y de conformidad con la legislación de este Estado. Sin embargo, en el caso de pagos periódicos de pensiones, el impuesto así exigido no excederá del menor de los siguientes:

a) 15% del monto bruto del pago, y

b) la tasa determinada en relación al monto del impuesto que el percceptor del pago de otra forma hubiera tenido que pagar en el año, sobre el monto total de pagos periódicos de pensiones percibidas por esa persona física en el año, si dicha persona física fuera residente del Estado Contratante del que procede el pago.

[Tasas máximas en el Estado del cual procedan las anualidades
Concepto de "anualidades"]

3. Las anualidades distintas de las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden también someterse a imposición en el Estado del que proceden, y de conformidad con la legislación del Estado; pero el impuesto así exigido no excederá del 15% de la parte de la anualidad que esté sometida a imposición en este Estado. Para los efectos del presente Convenio, el término "anualidades" significa una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante la vida o durante un número de años específicos, con la obligación de hacer pagos a cambio de una adecuada y total retribución (distinta de servicios prestados), pero no incluye pagos que no sean periódicos o cualquier anualidad cuyo costo haya sido deducible para los efectos de la imposición en el Estado Contratante en el que se haya adquirido la misma.

[Casos especiales]

4. No obstante cualquier disposición en el Convenio:

[Pensiones que no puede gravar el Estado de residencia]

a) las pensiones de guerra y las asignaciones (comprendidas las pensiones y las asignaciones pagadas a los veteranos de guerra o pagadas como consecuencia de los daños o heridas sufridos como consecuencia de una guerra) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante, no serán sometidas a imposición en este otro Estado en la medida en que no hubieran sido sometidas a imposición, de haber sido percibidas por un residente del Estado mencionado en primer lugar; y

[Estado que puede gravar alimentos y otros pagos similares]

Caso en el que ningún Estado puede gravarlos)

b) los alimentos y otros pagos similares procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante, que esté sujeto a imposición en ese Estado en relación a los mismos, sólo serán sometidos a imposición en este otro Estado. Sin embargo, cuando no se permita la deducción o el crédito por los alimentos o pagos similares para los efectos de la imposición en el Estado Contratante en el que dicho pago procede, dichos pagos no serán sometidos a imposición en el otro Estado Contratante.

ARTICULO 19 — FUNCIONES PUBLICAS

[Estado con derecho a gravar los ingresos]

1. a) Los sueldos, salarios y remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad en cualquier otro Estado, sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar;

[Derecho del Estado de residencia a gravarlos]

b) sin embargo, estos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

(i) posee la nacionalidad de este Estado, o

(ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

[Situaciones en las que no se aplica este Artículo]

2. Lo dispuesto en el párrafo 1, no se aplica a las remuneraciones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTICULO 20 — ESTUDIANTES

[Requisitos para que no las grave el Estado en que se realicen los estudios]

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante, un aprendiz o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación, no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

ARTICULO 21 — OTRAS RENTAS

[Estado con derecho a gravar los ingresos]

1. Sujeto a lo dispuesto por el párrafo 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que sea su origen, no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

[Gravamen por ambos Estados]

Tasa máxima de gravamen en ciertas rentas]

2. Sin embargo, cuando dichas rentas sean obtenidas por un residente de un Estado Contratante de fuentes situadas en el otro Estado Contratante, dichas rentas también pueden ser sometidas a imposición en el Estado del que procedan, y de conformidad a la legislación de dicho Estado. Sin embargo, en el caso de rentas de una sucesión o fideicomiso, el impuesto así exigido no excederá del 15% del monto bruto de las rentas, siempre que las rentas estén sometidas a imposición en el Estado Contratante en el que resida el beneficiario efectivo.

IV. METODOS PARA PREVENIR LA DOBLE IMPOSICION

ARTICULO 22 — ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION

[Reglas aplicables en México]

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

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

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

[Reglas aplicables en Canadá]

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

a) sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá en relación a la deducción del impuesto pagadero en Canadá del impuesto pagado fuera de Canadá, y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones —que no afecte sus principios generales— y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de México serán deducidos de todo impuesto canadiense pagadero respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias.

b) sujeto a las disposiciones existentes de la legislación de Canadá en relación a la determinación del excedente exento de una subsidiaria extranjera y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones —que no afecte sus principios generales— para los efectos de calcular el impuesto canadiense, una

compañía que sea residente en Canadá se le permitirá deducir en el cálculo de sus rentas imponibles cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México.

[Impuesto presunto pagado en México respecto de dividendos]

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

[Regla para determinar el Estado de procedencia de los pagos]

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

V. DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTICULO 23 — NO DISCRIMINACION

[Principio de igualdad respecto de nacionales]

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

[Principio de igualdad respecto de establecimientos permanentes]

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este otro Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.

[Casos de excepción al principio de igualdad]

3. Nada en este Artículo puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

[Principio de igualdad respecto de sociedades]

4. Las sociedades que sean residentes de un Estado Contratante y cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las sociedades similares del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado.

[Concepto de "impuesto" e "imposición"]
 5. En el presente Artículo, los términos "impuesto" e "imposición" se refieren a los impuestos que son objeto de este Convenio.

ARTICULO 24 — PROCEDIMIENTO AMISTOSO

[Petición de intervención por la persona que se considera afectada]

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, esta persona podrá presentar a la autoridad competente del Estado Contratante del cual esa persona es un residente, una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha imposición. Para ser admitida, dicha petición debe ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que dé origen a la imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

[Solución de la controversia mediante acuerdo amistoso]

2. La autoridad competente a que se refiere el párrafo 1, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

[Caducidad de las facultades para determinar diferencias de impuesto y casos de excepción]

3. Un Estado Contratante no aumentará la base impositiva de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia.

[Dificultades y dudas en la interpretación o aplicación del convenio]

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio y podrán comunicarse directamente entre sí con el propósito de aplicar el Convenio.

ARTICULO 25 — INTERCAMBIO DE INFORMACION

[Principio de reserva de la información recibida y excepciones]

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente

Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) en cargados de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por este Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

[Causales para no proporcionar información]

2. Nada de lo dispuesto en el párrafo 1 puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;

c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

[Información que puede solicitarse]

3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información en los términos del presente Artículo en la forma requerida, misma que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin emendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de este otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.

ARTICULO 26 — AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES

[Aplicación preferente de otras disposiciones]

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfrutan los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

ARTICULO 27 — REGLAS DIVERSAS

[No restricción de exenciones, reducciones, créditos u otras deducciones]

1. Las disposiciones del presente Convenio no se interpretarán en el sentido de restringir en cualquier forma toda exención, reducción, crédito u otra deducción otorgada por:

a) la legislación de un Estado Contratante en la determinación del impuesto establecido por ese Estado; o

b) cualquier otro acuerdo celebrado por un Estado Contratante.

[No restricción a gravar a residentes]

2. Nada de lo previsto en el Convenio se interpretará en el sentido de impedir a un Estado Contratante someter a Imposición los montos incluidos en las rentas de un residente de este Estado, respecto de una asociación, de un fideicomiso o de una subsidiaria extranjera controlada, en la que el residente tenga participación.

[Sociedades, fideicomisos y asociaciones a las que no se aplica el convenio]

3. El Convenio no se aplicará a cualquier sociedad, fideicomiso o asociación residente de un Estado Contratante que sea propiedad efectiva de una o varias personas que no sean residentes de este Estado o que sea controlada directa o indirectamente por las mismas, cuando el monto del impuesto exigido sobre las rentas o capital de la sociedad, fideicomiso o asociación por este Estado, sea sustancialmente menor al monto que hubiera sido exigido por este Estado, si todas las acciones del capital accionario de la sociedad o toda la participación en el fideicomiso o asociación, según sea el caso, fuera propiedad efectiva de una o varias personas físicas residentes de este Estado.

VI. DISPOSICIONES FINALES**ARTICULO 28 — ENTRADA EN VIGOR**

[Intercambio de notas diplomáticas]

1. Este Convenio entrará en vigor en la fecha en que los Estados Contratantes efectúen el intercambio de Notas Diplomáticas en el que se notifiquen que se ha satisfecho el último de los requisitos necesarios para que el Convenio pueda entrar en vigor en México y en Canadá, según sea el caso, y las disposiciones del Convenio surtirán sus efectos;¹

(1) **Nota del Editor:** En el preoimio de este Decreto se señala que el canje de notas diplomáticas "se efectuó en la ciudad de Ottawa los días veintinueve del mes de agosto del año de mil novecientos ochenta y nueve y once del mes de mayo del año de mil novecientos noventa y dos". Esto indica que el presente Convenio entró en vigor en la segunda fecha mencionada: 11 de mayo de 1992.

[Aplicación inicial del convenio respecto de impuestos retenidos]

a) en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a personas no residentes, a partir del primer día de enero del año calendario en que el Convenio entre en vigor; y

[Aplicación inicial del convenio respecto de otros impuestos]

b) en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero en el año calendario en que el Convenio entre en vigor.

[Derogación del convenio en materia de operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional]

2. El acuerdo existente entre los Estados Unidos Mexicanos y Canadá para evitar la doble imposición sobre los ingresos obtenidos de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional, concluido por canje de notas efectuado en la Ciudad de México el 29 de enero de 1974, dejará de surtir sus efectos en la fecha de entrada en vigor del Convenio. Sin embargo, las disposiciones de dicho Acuerdo continuarán siendo aplicables hasta que las disposiciones de este Convenio, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1, surtan sus efectos.

ARTICULO 29 — DENUNCIA

[Vigencia del convenio y manera de darlo por terminado]

El presente Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los Estados Contratantes podrá, antes del 30 de junio de cualquier año de calendario posterior a aquel en el cual el Convenio entre en vigor, dar al otro Estado Contratante, un aviso de terminación por escrito, por vía diplomática; en tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

[Terminación de vigencia respecto de impuestos retenidos]

a) en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a personas no residentes, a partir del primer día del mes de enero del año de calendario inmediato siguiente; y

[Terminación de vigencia respecto de otros impuestos]

b) en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero del año de calendario inmediato siguiente.

★ ★ ★ ★ ★ ★ ★

**PROTOCOLO DEL CONVENIO ENTRE LOS
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y CANADA
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR
LA EVASION FISCAL EN MATERIA
DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**
(Publicado en el Diario Oficial de
la Federación del 17 de junio de 1992)

Protocolo

En el momento de proceder a la firma del Convenio concluido este día 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, los suscritos han convenido la siguiente disposición que formará parte del Convenio.

**[Condición para reducir la tasa máxima
de gravamen de intereses o regalías]**

En el caso de que, conforme a un Acuerdo o Convenio concluido con posterioridad a la fecha de firma del presente Convenio con un país que sea miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, México acuerde una tasa de impuesto sobre intereses o regalías, que sea menor del 15%, dicha tasa menor (que en ningún caso será inferior al 10%) se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del Artículo 11, en relación con intereses o del párrafo 2 del Artículo 12, en relación con regalías, según corresponda.

HECHO en dos originales en la Ciudad de Ottawa a los ... días del mes de abril del mil novecientos noventa y uno, en los idiomas inglés, español y francés, siendo el texto en cada idioma igualmente auténtico.

DONE at Ottawa this day of April, 1991, in two originals, each in the Spanish, English and French languages, the texts in each of the three languages being equally authentic.

FAIT à Ottawa ce jour d'avril 1991, en deux exemplaires, chacun en langues espagnole, anglaise et française, le texte dans chacune des trois langues faisant également foi.

Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.—Rúbrica.—Por el Gobierno de Canadá.—Rúbrica.

For the Government of the United Mexican States.—Rubrica.—For the Government of Canada.—Rubrica.

Pour le Gouvernement des Etats-unis Mexicains.—Rubrica.—Pour le Gouvernement du Canada.—Rubrica.

La presente es copia fiel y completa en español del 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, suscrito en la Ciudad de Ottawa, el día ocho del mes de abril del año de mil novecientos noventa y uno.

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Extiendo la presente, en cincuenta y seis páginas útiles, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los veintinueve días del mes de mayo del año de mil novecientos noventa y dos, a fin de incorporarla al Decreto de promulgación respectivo.—Rúbrica.

★ ★ ★ ★ ★ ★ ★