

La Doble Tributación Internacional

ADOLFO ARRIJOA VIZCAÍNO

Profesor Titular del Departamento de
Derecho de la Universidad Iberoamericana,

SUMARIO: I. Planteamiento del Problema. II. Hipótesis de Doble Tributación Internacional. III. Antecedentes Históricos. IV. Principales Características de los Tratados Celebrados. V. Principios de Fuente y Residencia. VI. Contenido de los Tratados. VII. Medidas Unilaterales. VIII. La Posición de México. Bibliografía.¹

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

EL COMPLEJO mundo de las relaciones económicas internacionales plantea serios problemas a los países y a sus nacionales, que intervienen en las transacciones que forman parte del comercio exterior. Problemas que día con día tienden a incrementarse, debido a la absoluta interdependencia existente entre las naciones en vías de desarrollo, exportadoras de materias primas e insumos básicos, y los países altamente desarrollados, exportadores de artículos manufacturados, capitales y tecnología.

Entre dichos problemas destaca, como uno de los de mayor importancia, el relativo a la doble tributación internacional, que se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

“La coexistencia entre las soberanías de los Estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que

¹ El presente ensayo forma parte, como capítulo Decimoprimer, de la obra *Derecho Fiscal*, que el autor tiene actualmente en preparación dentro del programa de Maestría que le ha sido aprobado por el Consejo Técnico del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana.

da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble imposición internacional. A corto y mediano plazo pueden aparecer problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios en proporción directa a la doble imposición; barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica".²

En esencia, la doble tributación internacional aparece como un serio obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial. Desde luego, cada país en ejercicio de su potestad tributaria como Nación independiente, puede gravar, en la forma que más convenga a sus intereses, las transacciones internacionales en las que sus súbditos intervengan; pero tal actitud, aunque de manera inmediata satisfaga propósitos recaudatorios, a la postre encarece y desalienta el comercio exterior.

Cuando, por ejemplo, las operaciones de compraventa, transferencia de tecnología y financiamientos, efectuadas de un país a otro, van a implicar un doble pago de impuestos a la exportación e importación, sobre la renta, al valor agregado y sobre capitales, el margen de utilidad razonable que debe quedar a beneficio de los interesados se reduce a su mínima expresión, y en algunos casos se vuelve inexistente.

Ahora bien, no debe perderse de vista que sin márgenes razonables de utilidad, ninguna actividad económica se lleva a cabo en forma prolongada, y que el Fisco —cuya única fuente de ingresos está constituida por quienes generan riqueza a través de su trabajo personal, o de la realización de actividades industriales y comerciales—, al castigar en exceso dichos márgenes, a fin de cuentas se está castigando a sí mismo.

Por esa razón, los Estados deben buscar fórmulas de solución conjunta al problema de la doble tributación, ya que de otra manera, la incoasteabilidad del comercio exterior puede llegar a privarlos de importantes ingresos fiscales. Es cierto que, para lograr lo anterior, cada Estado involucrado debe sacrificar en alguna forma parte de su soberanía tributaria, pero ello es preferible y aconsejable a cambio de permitir el flujo internacional de bienes y servicios, cuyo volumen, reflejado en impuestos y divisas, lo resarcirá ventajosamente del sacrificio efectuado.

² Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional. Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pág. 2. México, 1978.

Este es, a grandes rasgos, el contexto dentro del cual se desenvuelve la problemática de la doble tributación internacional. Como puede advertirse, se trata de una grave cuestión que rebasa el ámbito meramente fiscal para proyectarse, dentro de una gama de posibilidades y consecuencias, en el llamado orden económico internacional, que se estructura por una parte a través de las relaciones de interdependencia y de feroz competencia entre las naciones altamente desarrolladas, y por la otra, a través de las relaciones de dependencia y de tradicional injusticia económica entre las propias naciones desarrolladas y los llamados países del "Tercer Mundo" o en vías de desarrollo. De ahí la importancia del tema que esbozaremos brevemente a lo largo del presente artículo.

II. HIPOTESIS DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

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

1. Debe tratarse de una operación o transacción que lleve implícito un claro propósito de lucro económico, v. gr.: compra-venta de mercancías, préstamos con interés, transferencia de tecnología —incluyendo activos intangibles, como las patentes y marcas—, prestación de servicios profesionales, etcétera.

2. La operación debe celebrarse entre personas, físicas o morales, sujetas a la potestad tributaria de dos Estados diferentes.

3. Por consiguiente, debe existir un flujo de bienes y servicios de una nación a otra.

4. Los ingresos, utilidades o rendimientos derivados de la propia transacción deben constituir objetos fiscalmente gravados en ambas naciones.

5. Ambas naciones deben empeñarse en mantener incólumes sus respectivas potestades recaudatorias sin hacer ningún tipo de concesiones ni otorgar tratamientos fiscales especiales, a pesar de tratarse de una transacción internacional.

6. Es decir, finalmente tiene que arribarse a la hipótesis o supuesto de que un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, y por ende, colocados bajo diferentes sobe-

ranías tributarias, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

Los principales efectos negativos de este fenómeno son, tal y como se expresó en uno de los párrafos precedentes: encarecimiento de bienes y servicios de origen extranjero pero de consumo necesario; elevación del costo de los empréstitos y del flujo en general de capitales del exterior, requeridos para programas de inversión y producción; obstaculización del suministro de conocimientos tecnológicos indispensables para el desarrollo industrial; y en general, el establecimiento de barreras que dificultan, y que a veces imposibilitan, el libre acceso a los mercados internacionales de comercio, de capital y de tecnología.

Resumiendo las ideas sobre el particular, Hugo B. Margáin, antiguo Secretario de Hacienda y Crédito Público de México, sostiene que los principales rasgos de las hipótesis de doble tributación internacional son:

- a) Incidencia de dos o más soberanías;
- b) Identidad o similitud de impuestos;
- c) Identidad de sujetos gravados;
- d) Identidad del período impositivo; y
- e) Acumulación de la carga tributaria.³

III. ANTECEDENTES HISTORICOS

La única forma práctica y efectiva de evitar la doble tributación internacional consiste en la celebración de convenios o tratados entre los Estados involucrados, que contengan mecanismos adecuados para suprimir la concurrencia impositiva, logrando una mayor armonía en las relaciones económicas.

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

³ Margáin, 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. Pág. 7, S.H.C.P. México, 1956.

El 21 de junio de 1899, Austria-Hungría y Prusia firman un Tratado Fiscal que, en términos bastante amplios, contempla y regula el problema de la doble tributación, y que sirve de antecedente y referencia obligada a los pactos internacionales celebrados entre los siguientes Estados en las fechas que a continuación se indican: Sajonia y Baviera (1903); Prusia y Luxemburgo (1909); Austria y el Estado de Bade (1908); Austria y el Estado de Hesse (1912); Alemania y el Cantón de Hasse (1913); Austria y Baviera (1913); y Basilea y el Estado de Bade (1913).

La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia, en el ámbito económico europeo, de continuos procesos inflacionarios que, como suele suceder, desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal. Esta situación dio origen a nuevos tratados internacionales sobre la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922), y el de Austria y Alemania (1922).

Ante la proliferación de este tipo de negociaciones, la Sociedad de Naciones (predecesora de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas) estableció en el año de 1923 un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Francia, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación. El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias, el tercero sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos, y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de impuestos.

Posteriormente, en 1928, se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irreconciliables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados.

En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada.

En marzo de 1946, en la Ciudad de Londres, se reunió nuevamente el Comité de Expertos, con el objeto de revisar el Modelo de Tratado aprobado en México en 1943. De esta reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representaron una segunda alternativa para la concertación de Tratados de este tipo.

En 1963, el referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París, para la elaboración de un Tercer Modelo que, para prevenir la doble tributación internacional, reduce el criterio de imposición en la Fuente, adoptado en México y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.

A partir de entonces, el proceso de las negociaciones internacionales ha mostrado una cierta tendencia hacia soluciones de carácter multilateral. Es decir, hacia el establecimiento de "convenios tipo" aplicables simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica; como ha sido el caso del Modelo de Cartagena, adoptado en 1971 por los países del llamado Pacto Andino, y de las fórmulas de tratamiento fiscal común, acordadas entre las naciones que integran la Comunidad Económica Europea. No obstante, todavía estamos muy lejos de alcanzar, en el ámbito internacional, mecanismos adecuados para evitar, o al menos atenuar sensiblemente, los efectos negativos de la doble tributación, cuyo crecimiento, por el contrario, contribuye poderosamente a agravar la presente crisis económica mundial.

IV. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS TRATADOS CELEBRADOS

Del análisis global de los Tratados Internacionales mencionados en la Sección III que antecede, podemos llegar a las siguientes conclusiones que, en gran medida, nos explican por qué no es factible pensar que los graves problemas económicos derivados de la doble tributación internacional puedan ser resueltos, a corto plazo, de manera integral:

1. Generalmente este tipo de pactos se concertan entre países que, debido a razones de vecindad geográfica o de dependencia económica, generan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios. "La razón fundamental que da lugar a un tratado lo es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente inversionista o del Fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia."⁴

⁴ *Ibidem* (2), página 2.

2. Lo anterior permite aseverar que los problemas de la doble tributación pueden ser más fácilmente resueltos a través de pactos de tipo bilateral (celebrados exclusivamente entre dos naciones) que mediante medidas multilaterales, salvo el caso de situaciones verdaderamente excepcionales, como las que se dan entre los países que integran la Comunidad Económica Europea. Dicho en otras palabras, la aspiración de algunos internacionalistas de llegar a resolver esta delicada cuestión por medio de convenios multilaterales suscritos por casi todos los países del orbe, no pasa de ser una mera ilusión.

3. Como los tratados en materia de doble tributación implican sacrificios económicos para las naciones signatarias, éstos suelen celebrarse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales (volumen global del flujo de importaciones y exportaciones entre ambos Estados) arrojan cifras más o menos equilibradas. De esa manera, el sacrificio económico resulta proporcional y equitativo en cada caso.

4. Ahora bien, por esa misma razón, la suscripción de esta clase de tratados se dificulta entre los países en vías de desarrollo (importadores de bienes, capital y tecnología) y los países altamente industrializados (exportadores de bienes, capital y tecnología), ya que la disparidad de sus respectivas balanzas comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sean una carga gravosa y, a veces, insostenible para los países de economía deficitaria, y por la otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a la que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas.⁵

5. Las dificultades que se presentan en la negociación de tratados sobre doble tributación han orillado a algunas naciones interesadas en promover y acrecentar su comercio exterior (v. gr.: los Estados Unidos de América) a adoptar dentro de su propia legislación interna medidas unilaterales tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación, como es el caso del "Foreign Tax Credit", o deducción de impuestos pagados en el extranjero, que analizaremos en su oportunidad.

V. PRINCIPIOS DE FUENTE Y RESIDENCIA

Dentro de los procesos de negociación de tratados internacionales tendientes a prevenir la doble tributación, es necesario establecer una

⁵ Al tratar sobre la posición de México en materia de doble tributación internacional, analizaremos esta cuestión con mayor detenimiento.

premisa o punto de partida que debe servir de base para la estructuración de los mismos. Esta premisa o punto de partida generalmente va a determinar la naturaleza y alcances del tratado, así como las consecuencias de carácter económico que puedan derivarse para los países signatarios. De ahí la importancia de determinar cuáles pueden llegar a ser las premisas idóneas.

Efectuando un estudio de Derecho Comparado acerca de los principales tratados vigentes a la fecha en materia de doble tributación internacional, puede advertirse con claridad que son dos las premisas que normalmente suelen invocarse, debatirse y discutirse para imprimir al documento de que se trate un sello específico. Estas premisas comunes son: el principio de fuente y el principio de residencia.

a) Principio de Fuente. Con base en este principio, se sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado.

A grandes rasgos, este es el criterio que sigue nuestra legislación tributaria, particularmente la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo Artículo 3o., fracción II, literalmente establece que:

“Art. 3o. Son sujetos del Impuesto, cuando se coloquen en algunas de las situaciones previstas en esta Ley:

II. Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior (empresas extranjeras establecidas en el exterior) respecto de sus ingresos gravables procedentes de *fuentes de riqueza situadas en territorio nacional*. En los casos comprendidos en la fracción I del Artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de persona residente en el País. Tratándose de enajenación de acciones, bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación, se considera ubicada la fuente de riqueza en el territorio nacional cuando se haya efectuado en el mismo la emisión de los títulos. En el caso de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores y comisarios, se considera que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, cuando los mismos sean pagados en el País o en el extranjero, por empresas domiciliadas en México.

Tratándose de intereses provenientes de operaciones en las que tanto la captación del crédito como su destino se realicen con residentes en el extranjero, se considera que la fuente de riqueza está en el extranjero cuando dichos intereses sean pagados por instituciones de crédito, o por sucursales de bancos extranjeros autorizados en los términos del Artículo 6o. de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares’.

Del precepto legal anteriormente transcrito, podemos desprender de manera evidente que, si México llegare a concertar en el futuro algún tratado internacional sobre esta materia, inevitablemente la premisa de la que tendría que partir su posición negociadora sería la del principio de fuente. Posición lógica por lo demás, ya que este principio tiende a beneficiar a las llamadas naciones en vías de desarrollo que normalmente asumen el carácter de receptoras de inversiones extranjeras, las que, a cambio de contribuir a su desarrollo industrial, invariablemente ocasionan considerables sangrías económicas por concepto de fuga de capitales a través de pagos por transferencia de tecnología, regalías, intereses y dividendos.

La experiencia nos demuestra que los inversionistas extranjeros en países en vías de desarrollo rara vez adoptan el carácter de “residentes”; sino por el contrario, se concretan a transferir sus capitales en forma de préstamos, suministro de tecnología y establecimiento de filiales o sucursales. Situación que da origen a que considerables cantidades de dinero, generadas en el país receptor de sus inversiones, emigren hacia el exterior en forma de intereses, regalías o dividendos. En tales condiciones, si para gravar los rubros anteriores se exigiera, como requisito indispensable, que los extranjeros adoptaran el carácter formal de “residentes”, los países que, como México, se encuentran colocados en esta situación, jamás obtendrían ningún beneficio fiscal de estos importantes renglones económicos. En cambio, al establecerse que dichos ingresos quedan afectos al pago de diversos tributos por corresponder a operaciones que se han realizado o que han surtido sus efectos en territorio nacional, independientemente del lugar de residencia de los sujetos pasivos; los fiscos de las naciones receptoras participan en alguna medida en esa riqueza que, aunque generada a base de capital foráneo, deriva de la explotación de sus recursos naturales y humanos.

Por todo lo anterior, el principio de fuente aparece como la premisa indispensable para fortalecer la posición negociadora de los países en vías de desarrollo en sus tratos con las naciones altamente industria-

lizadas y es, en última instancia, uno de los factores que prioritariamente debe atenderse si se desea establecer un nuevo orden económico internacional verdaderamente justo y equilibrado.

b) Principio de Residencia. Consiste en que los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando éstos posean el carácter de residentes en el mismo, conforme a las leyes aplicables.

Desde luego, este principio es comúnmente invocado por los países altamente desarrollados, que ven en el mismo un argumento para fortalecer su control sobre los mercados internacionales. En efecto, estas naciones obtienen anualmente sustanciales ingresos provenientes de sus inversiones en el exterior, sin necesidad de que sus inversionistas residan formalmente en los lugares en donde tales inversiones se llevan a cabo; ya que, por ejemplo, para percibir ingresos por concepto de intereses o suministro de asistencia técnica no es necesario establecerse en país alguno, basta con transferir financiamientos o tecnología. Inclusive, en el caso de inversiones directas, el factor residencia se convierte en algo sumamente vago, ya que si bien es cierto que formalmente se establecen en el territorio del país receptor industrias o comercios, también lo es que la casa matriz, residente en el extranjero, es la que generalmente percibe los correspondientes dividendos o utilidades.

Por eso, los tratados internacionales en materia de doble tributación que se inspiran en el principio de residencia suelen contener estipulaciones sumamente desfavorables para los Estados en vías de desarrollo que aceptan suscribirlos.

VI. CONTENIDO DE LOS TRATADOS

La negociación de tratados en materia de doble tributación, por regla general comprende la realización de diversas facetas, sumamente complejas debido a la diversidad de los sistemas fiscales que entran en conflicto. El estudio que llevó a cabo la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es bastante ilustrativo en lo que a este problema se refiere:

“Se inicia un proceso por el cual se estudia el monto y destino del tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados, posteriormente, se inicia la exploración y análisis comparativo de las condiciones impositivas que imperan tanto en el país de la fuente como en el país de residencia. Una vez que se ha concluido el estudio de las

estructuras impositivas de ambos países, es posible que cada país formule sendos proyectos de tratados, inspirándose o no en alguno de los modelos mencionados con anterioridad, según los cuales se contemplan ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible, etcétera. Cada una de las cláusulas es objeto de estudio por cada delegación y, atendiendo a la estructura y política fiscal de cada país, se llega a la aceptación, transacción o rechazo del contenido total o parcial de una cláusula. Finalmente, de existir disposición y acuerdo, con base en las cláusulas negociadas, se llega a la firma del tratado".⁶

Concluida la etapa de negociación, las partes contratantes proceden a la elaboración y firma del tratado respectivo, el que, de acuerdo con una investigación llevada a cabo por Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, suele contener las siguientes estipulaciones fundamentales:

"a) La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso está situada en el extranjero.

b) El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.

c) El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.

Siguiendo estos sistemas, se concede jurisdicción exclusiva a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien se reducen las tasas de impuesto normal exigidas con respecto a los mismos.

Los tratados internacionales complementan las leyes de los países contratantes al decidir cuál país tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones puede hacerlo".⁷

Tal y como lo habíamos apuntado con anterioridad, la celebración de este tipo de tratados suele implicar sacrificios económicos para las naciones signatarias, las que en una u otra forma tienen que renunciar a gravar determinadas categorías de ingresos o bien limitarse a establecer los gravámenes respectivos hasta una cifra tope. De ahí que, por una parte, esta clase de pactos internacionales preferentemente se sus-

⁶ Ibidem (2), página 2.

⁷ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarla*. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 13, Enero de 1967, Pág. 25.

criban entre países cuyas mutuas balanzas comerciales se encuentran en una situación de equilibrio que permita que el sacrificio económico en el que inevitablemente se incurre resulte proporcional y equitativo en cada caso; y que por la otra, la suscripción de esta clase de tratados sea de difícil implementación entre los países en vías de desarrollo y los países altamente industrializados, ya que la disparidad y consecuente desequilibrio de las correspondientes balanzas comerciales da lugar a que el inevitable sacrificio económico resulte sumamente gravoso para las naciones en vías de desarrollo, cuyas economías normalmente se encuentran en estado deficitario. A lo que habría que agregar que además, tal sacrificio puede llegar a representar serios inconvenientes para los países industrializados, que al colocar sus capitales en el exterior no solamente exigen una serie bastante importante de garantías, sino que principalmente buscan la máxima rentabilidad de sus inversiones.

Frente a esta situación, un país en proceso de desarrollo que acepta someterse a las reglas que en la práctica rigen para prevenir la doble tributación internacional, está aceptando de antemano importantes limitaciones a su potestad tributaria, que de hecho implican la renuncia a gravar importantes fuentes de ingresos tributarios, a cambio de recibir una serie de inversiones que, aunque generen trabajo y producción, se transforman, a fin de cuentas, en medios para la exportación de capitales.

En tales condiciones, reafirmamos nuestra postura en el sentido de que los tratados internacionales en el caso que nos ocupa, exclusivamente son viables cuando se celebran entre países que posean un grado similar de desarrollo económico, tal y como lo demuestra la relación de antecedentes históricos que se contienen en la Sección III del presente capítulo.

VII. MEDIDAS UNILATERALES

Las dificultades, a veces insuperables, que existen para concertar equitativamente tratados internacionales en materia de doble tributación, especialmente cuando el problema lo enfrentan países que llevan a cabo intensos intercambios comerciales de bienes y servicios, pero cuyos respectivos grados de desarrollo económico son por completo diferentes (v. gr.: México y Estados Unidos de América), han dado origen a que, particularmente las naciones altamente industrializadas, establezcan dentro de su orden jurídico-fiscal interno, medidas apropiadas

para impedir la doble tributación, o al menos para atenuar sus efectos negativos.

La adopción de estas medidas, que reciben el nombre de "Unilaterales" porque no provienen de un pacto concertado entre dos Estados, tiene como finalidad el alentar las inversiones llevadas a cabo en el exterior y el facilitar el acceso a los mercados internacionales. Dicho en otras palabras, ante la imposibilidad de lograr la celebración de tratados internacionales por las enormes disparidades de sistemas tributarios, balanzas comerciales e intereses económicos, las naciones desarrolladas han optado por resolver el problema que nos ocupa a través de su legislación interna, a fin de no desalentar las inversiones que sus nacionales llevan a cabo en el exterior, las que normalmente les reportan sustanciales captaciones de divisas, y lo que es más importante, una significativa participación en el control hegemónico de la economía mundial.

Entre estas medidas unilaterales destaca, por ser la más conveniente y la que se utiliza con mayor frecuencia, la que en el ámbito financiero internacional suele denominarse "Foreign Tax Credit", o compensación de impuestos pagados en el extranjero.

El origen de esta medida se remonta al año de 1893, cuando fue introducida en la legislación fiscal de Holanda. A partir de 1918, y hasta la fecha, ha sido y es aceptada y extensamente utilizada por diversas leyes tributarias de la primera potencia industrial del mundo actual: Los Estados Unidos de América.

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

Desde luego, la existencia de esta medida unilateral resulta altamente benéfica para los países en vías de desarrollo, los que a través de la misma, cuentan con un argumento sumamente poderoso para negarse a otorgar tratamientos fiscales privilegiados a los capitalistas foráneos. Sin embargo, en los últimos años se ha observado, particularmente dentro del Derecho Fiscal estadounidense, una marcada tendencia a reducir y limitar los beneficios del "Foreign Tax Credit", con el

evidente propósito de forzar a las naciones en vías de desarrollo a someterse a ciertos modelos de tratados internacionales sobre doble imposición que, de llegar a implantarse, implicarán que los países receptores de inversiones extranjeras participen en alguna forma en el sacrificio económico que esta medida unilateral representa para los países industrializados que la han adoptado.

VIII. LA POSICION DE MEXICO

A pesar de haber recibido diversas propuestas al respecto, el Gobierno mexicano, hasta la fecha, jamás ha accedido a suscribir ningún tipo de tratado internacional para prevenir la doble tributación. Sobre este particular, Margáin Manautou señala: "Nuestro país no ha celebrado un solo convenio internacional, esencialmente por no resultarle benéfico desde el punto de vista económico, no obstante las peticiones que en tal sentido han hecho los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, del Japón y de Francia".⁸

El argumento invocado por este distinguido tratadista mexicano es esencialmente correcto, ya que la celebración de este tipo de pactos representaría para el Fisco mexicano un considerable sacrificio en la percepción de ingresos tributarios.

A fin de demostrar lo anterior, estimamos conveniente hacer una breve referencia a las disposiciones más relevantes de nuestro orden jurídico-fiscal, que gravan ingresos obtenidos en nuestro país por residentes en el extranjero. Con anterioridad hicimos mención al Artículo 3o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que consagra para estos efectos el principio de fuente en toda su plenitud; ahora, y partiendo siempre de la idea de que nuestra legislación grava los ingresos obtenidos por extranjeros de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, estimamos de interés reproducir otros preceptos legales cuyo contenido permite apreciar el impacto tributario que sufren en México los inversionistas foráneos.

Así, en primer término, es conveniente citar los Artículos 31 y 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que, en su parte conducente, establecen:

"Art. 31. La base del impuesto será el ingreso bruto que obtenga el causante, sin deducción alguna, en los siguientes casos:

⁸ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, página 63.

I. Tratándose de sujetos señalados en el artículo 3o., fracción II de esta Ley que obtengan los ingresos mencionados en dicho precepto por concepto de:

a) Alquiler de carros de ferrocarril o distribución de publicaciones extranjeras.

b) Regalías y retribuciones de cualquier clase por el uso, la concesión de uso o la transmisión a cualquier título, inclusive como aportación a sociedades o asociaciones, de dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología, incluyendo los servicios profesionales o técnicos que guarden relación con los conceptos anteriores.

c) Primas por reaseguros o reafianzamientos cedidos por empresas mexicanas, siempre que en el país en que residan los reaseguradores o reafianzadores no exista establecida la reciprocidad, tratándose de los ingresos correlativos percibidos por compañías mexicanas o extranjeras establecidas en México.

d) Regalías y retribuciones de cualquier clase por el uso o la concesión de uso de patentes o de certificados de invención, marcas de fábrica o nombres comerciales, así como por concepto de publicidad.

e) Intereses pagados por personas residentes en el país, si conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el pago se hace:

1. A proveedores del extranjero por venta de maquinaria y equipo que formen parte del activo fijo del comprador y éste realice actividades que deban fomentarse;

2. A empresas extranjeras y personas físicas domiciliadas fuera de la República, cuando el prestatario realice actividades que deban fomentarse y el importe de los créditos se destine a fines de interés general;

3. A instituciones de crédito domiciliadas fuera de la República y registradas en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para realizar directamente operaciones de las que se deriven intereses.

f) Intereses derivados de operaciones realizadas directamente por entidades de financiamiento pertenecientes a Estados extranjeros

domiciliados fuera de la República, con empresas residentes en territorio nacional;

g) Intereses pagados por instituciones de crédito y los derivados de los títulos de crédito a que se refiere el artículo 85 de esta Ley;

h) Intereses derivados de operaciones hechas por empresas extranjeras domiciliadas fuera de la República, distintas de las señaladas en los incisos e), f) y g) que anteceden.

i) Comisiones y mediaciones. No se gravarán cuando los pagos se hagan para realizar exportaciones, o para que empresas residentes en el país presten servicios a residentes en el extranjero siempre que cumplan los requisitos que en forma general señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

j) Dividendos o utilidades distribuidas por empresas en los términos del artículo 80 de esta Ley. Tratándose de agencias o sucursales de empresas extranjeras que operen en el país, se considera dividendo o utilidad distribuida, la diferencia que resulte de deducir de su ingreso global gravable, el impuesto a que se refiere el artículo 34 de esta Ley, así como la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

k) Arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en territorio nacional. En este caso, la base será el 70% del ingreso bruto.

l) Arrendamiento de bienes muebles, distintos de los señalados en los incisos anteriores, así como las retribuciones que deriven de un contrato que reúna los requisitos que establece el artículo 19, fracción VI, inciso h). En este último caso, cuando los bienes se destinen a actividades que deban fomentarse, la base se determinará deduciendo del ingreso bruto la proporción que en los términos del artículo 21, fracción XII, se considere como costo de adquisición de los bienes.

Los sujetos a que se refiere esta fracción que obtengan otros productos o rendimientos de capital señalados en el Título III determinarán la base y pagarán el impuesto de acuerdo con lo establecido en el mismo Título y cumplirán las demás obligaciones que para dichos contribuyentes se establecen en él.

No se causará el impuesto establecido en esta Ley, por los intereses pagados al extranjero que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal.

II. DEROGADA.

III. Empresas de espectáculos públicos que actúen en una localidad por período menor de un mes.

IV. Asistencia técnica o regalías, cuando los pagos provengan de empresas residentes en el extranjero, si el causante opta por no acumularlos.

V. Los dividendos o utilidades pagados por empresas de nacionalidad extranjera residentes en el extranjero, siempre que el causante los perciba en su carácter de accionista o socio y opte por no acumularlos”.

“Art. 41. En los casos a que se refiere el artículo 31, el impuesto se calculará aplicando las siguientes tasas:

- I. A los ingresos señalados en las fracciones I, inciso c) y III 4%
- II. A los señalados en las fracciones I, inciso a) y f) y IV. 10%
- III. A los mencionados en las fracciones I, incisos e), g), j) y l) y V 21%
- IV. A los mencionados en la fracción I, inciso h) 42%
- V. A los mencionados en la fracción I, incisos d), i), y k), se les aplicará la tarifa general del presente Título sobre el total de las percepciones que obtengan en el año de calendario.

Cuando los contratos involucren una patente o certificados de invención y asistencia técnica relacionada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que el impuesto se cause y se pague en los términos de la fracción VI.

VI. A los mencionados en la fracción I, inciso b), se les aplicará la tarifa general del presente Título sobre el total de las percepciones que obtengan en el año de calendario a las que se podrán efectuar las deducciones autorizadas en dicho título realizadas en territorio nacional, o bien, se aplicará al ingreso bruto sin deducciones la tasa de 21%, a opción del contribuyente. Cualquiera que sea la opción, las personas que deban hacer los pagos retendrán el 21%.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en las fracciones que anteceden, enterarán el impuesto respectivo a más tardar el día 15 o el siguiente día hábil si aquél no lo fuere, del mes inmediato posterior a la fecha en que el pago sea exigible, aun cuando no realicen la retención. En el caso a que se refiere la fracción V, deberán retener el impuesto que resulte de aplicar en su caso, la tarifa correspondiente a los ingresos acumulables a que el causante tenga derecho en el año de calendario, acreditando el impuesto previamente enterado. Tratándose de los contribuyen-

tes que efectúen la opción a que se refiere la fracción VI de este artículo, pagarán el impuesto correspondiente en el mes de marzo del año de calendario siguiente a aquél en que obtengan las percepciones, mediante declaración y acreditando la retención efectuada”.

En segundo lugar, cabe también mencionar el contenido de los Artículos 1, fracción IV, 14 y 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que, en su parte conducente, establecen lo que a continuación se transcribe:

“Art. 1. Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas, las morales o las unidades económicas que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley la tasa del 10%. El Impuesto al Valor Agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores...”

“Art. 14. Para los efectos de esta Ley, se considera prestación de servicios independientes:

I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II. El transporte de personas o bienes.

III. El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes”.

“Art. 24. Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

I. La introducción al País de bienes extranjeros.

II. La adquisición por personas residentes en el País de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el País.

IV. El uso o goce temporal en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero.

V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el Artículo 14, cuando se presten por no residentes en el País. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional”.

De la simple lectura de los preceptos legales que se acaban de transcribir, puede advertirse que nuestra legislación tributaria grava de manera integral prácticamente la totalidad de las operaciones que en territorio mexicano lleven a cabo personas residentes en el extranjero. En tales condiciones, para nuestro país, la celebración de tratados internacionales para prevenir la doble tributación, además de implicar una reforma sustancial a las disposiciones legales que se acaban de transcribir, significaría una sensible reducción de los ingresos que el Fisco nacional percibe por estos conceptos. En efecto, tal y como se señaló con anterioridad, los tratados sobre doble tributación esencialmente implican el que cada uno de los países contratantes, por una parte, renuncie a gravar determinadas categorías de ingresos, y por la otra, el acuerdo de gravar determinados ingresos hasta una cifra tope. Si México llegara a aceptar esta clase de condiciones, se encontraría en la típica posición de los países extremadamente subdesarrollados, que con tal de recibir inversiones foráneas, reducen a su mínima expresión sus potestades tributarias, o bien, en el caso de los llamados “Paraisos Fiscales”, como Bahamas, Curazao, Liechtenstein y Mónaco, entre otros, que al ser verdaderos “miniestados”, carentes de territorio y de posibilidades de desarrollo autónomo, recurren también al otorgamiento de tratamientos fiscales privilegiados a los inversionistas extranjeros, para asegurarse un flujo continuo de capitales. Sin embargo, en nuestro concepto, México no se encuentra en semejante posición, ya que, si bien es cierto que la economía nacional en gran medida depende de las inversiones foráneas, también lo es que dichas inversiones se han efectuado y se siguen efectuando a pesar de la existencia de las disposiciones legales anteriormente transcritas. Además, nuestro País se encuentra pleno de recursos y de potencialidades para desarrollar por sí mismo una economía autónoma. Por consiguiente, no existe ninguna razón válida para renunciar al sistema tributario vigente, el que a mayor abundamiento, es aceptado por los inversionistas foráneos, quienes en ningún momento lo han considerado como desalentador o negativo para llevar a cabo los más variados tipos de inversión.

Por todo lo anterior, pensamos que es correcta la idea expresada por el licenciado Margáin Manautou, y que a fin de cuentas, resultaría

altamente inconveniente para el País suscribir cualquier pacto internacional sobre doble tributación, el que necesariamente implicaría una importante reducción de las tasas impositivas en vigor. Hemos dicho con anterioridad que la inversión extranjera inevitablemente provoca continuas fugas de divisas, y que lo que las naciones receptoras pueden y deben hacer es gravarla fiscalmente, a fin de que parte de esa riqueza que se envía al exterior se quede en dichas naciones para ser invertida en actividades de interés general. Esto último es, en nuestro concepto, un requerimiento básico para alcanzar un nuevo orden económico internacional más justo y equitativo. De ahí que se justifique la postura que hasta la fecha ha mantenido nuestro Gobierno con relación al problema que hemos venido analizando a lo largo del presente artículo, y que se considere que esa postura no debe variarse, a menos de que nuestra balanza comercial con las naciones industrializadas se equilibre en el futuro.

BIBLIOGRAFIA

- Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional.* Dirección General de Asuntos Hacendarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1978.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarla.*
- Margáin, 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.*
- Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.*