

PERSPECTIVA DE LA POLITICA DEL TRATADO FISCAL ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS Y MEXICO

Eric J. Smith*

Introducción:

El 18 de septiembre de 1992, los Gobiernos de México y los Estados Unidos suscribieron el primer tratado, entre los dos países, para evitar la doble tributación en relación a sus respectivos impuestos sobre la renta (el "Tratado"). (1) El Tratado representa una piedra angular en las relaciones económicas entre los fiscos de ambos países, especialmente en vista de la firma del histórico, pero aún no vigente, Tratado de Libre Comercio de América del Norte el ("TLC"). Para los Estados Unidos, la celebración del Tratado es un complemento necesario al TLC, ya que ambos documentos mejorarán el clima de inversión para los inversionistas de ambos países.

El presente artículo tiene dos propósitos:

Primero, busca proporcionar un entendimiento básico de las funciones de los tratados fiscales en general; y

Segundo, intenta analizar las disposiciones más relevantes y excepcionales del Tratado entre México y los Estados Unidos.

* Eric J. Smith es un Abogado que trabaja en la oficina de Los Angeles del bufete Thelen, Marrin, Johnson & Bridges. El autor quiere expresar su sincera gratitud al Lic. Leopoldo Aréchiga Burillo por su invaluable asistencia para la traducción de este artículo. El Lic. Aréchiga es socio del bufete Borbolla y Ramírez Ornelas, S.C. en México, D.F.

(1) El Convenio Entre El Gobierno De los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América Para Evitar La Doble Imposición E Impedir La Evasión Fiscal En Materia De Impuestos Sobre La Renta, 18 Sept., 1992 [en lo sucesivo Tratado]. El Tratado es parte de un programa de México para negociar una red de tratados fiscales y atraer inversión del extranjero y participar en el comercio internacional. Luis Manuel Pérez de Acha, México Builds Treaty Network To Attract Foreign Investment, 93 TNI 1564 (June 28, 1993). A junio de 1993, México ha suscrito acuerdos fiscales bilaterales con España, Ecuador, Francia, Bélgica, Italia y los Estados Unidos, mientras que ha negociado acuerdos fiscales con los Países Bajos, Suiza y Corea del Sur. Id. Los Estados Unidos actualmente tienen más de 40 tratados fiscales bilaterales en vigor.

I. Alcances y Naturaleza Jurídica de los Tratados Fiscales Bilaterales.

La celebración de Tratados Fiscales entre las naciones tiene el propósito de facilitar los flujos internacionales de comercio e inversión, a través de la eliminación de barreras fiscales al intercambio internacional de bienes y servicios así como al movimiento internacional de capitales y personas. (2)

Todos los acuerdos fiscales del mundo tienen una notable similitud. Esta uniformidad es el resultado de los esfuerzos multilaterales comenzados por la Liga de las Naciones en 1921. (3) Basándose en la obra inicial de la Liga de las Naciones, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico preparó un Modelo de Tratado para Evitar la Doble Tributación, que fue publicado en 1963 y revisado en 1977 y 1992 (el "Modelo de la OCDE"). (4)

Aunque el Modelo de la OCDE, ha sido una herramienta efectiva para satisfacer las necesidades de los países desarrollados, sin embargo, éste no logra cubrir las necesidades particulares de los países no desarrollados. Por consiguiente, la Organización de las Naciones Unidas publicó un Modelo en 1980 (el "Modelo de la ONU") diseñado para satisfacer los intereses y necesidades de las naciones menos desarrolladas. (5) El Modelo de la ONU ha adquirido gran importancia en las negociaciones entre los países industrializados y los países en vías de desarrollo. (6)

-
- (2) Ver American Law Institute, FEDERAL INCOME TAX PROJECT: INTERNATIONAL ASPECTS OF UNITED STATES INCOME TAXATION II (PROPOSALS ON UNITED STATES INCOME TAX TREATIES) I (1992) [en lo sucesivo ALI Proposals].
 - (3) Ver Wang, *International Double Taxation of Income: Relief Through International Agreement*, 59 Harv. L. Rev. 73 (1945).
 - (4) Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, *Model Double Taxation Convention on Income and Capital* (1992) [en lo sucesivo el Modelo de la OCDE].
 - (5) Organización de las Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, Publicación de la Organización de las Naciones Unidas No. ST/ESA 102 (1980) [en lo sucesivo el Modelo de la ONU]. La estructura del Modelo de la ONU corresponde al Modelo de la OCDE, pero su contenido es diferente en algunos aspectos importantes. En general, el Modelo de la ONU otorga un derecho más amplio al país de la fuente para la imposición.
 - (6) Ver Klaus Vogel, *VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS* 10 (Kluwer Law and Taxation Publishers 1991).

Los Modelos de la OCDE y de la ONU son utilizados por la mayoría de los países cuando realizan sus negociaciones sobre acuerdos fiscales. Sin embargo, los Estados Unidos han desarrollado su propio Modelo (el "Modelo de los EUA"), el cual utilizan como punto de inicio de las negociaciones de los Tratados fiscales que celebran. (7) El Modelo de los EUA está basado en el Modelo de la OCDE, pero difiere en su contenido al adoptar disposiciones propias del "Internal Revenue Code" (el "Código") de forma tal que el Modelo sea consistente con las políticas especiales de tributación de los EUA y dicho Código. (8) En 1976 el Departamento del Tesoro de los EUA publicó el Modelo de los EUA. En 1977 dicho Modelo fue revisado y modificado. En 1981 una segunda revisión fue realizada. El 17 de julio 1992, el Departamento del Tesoro de los EUA anunció la suspensión del Modelo de los EUA y la iniciación de un nuevo proyecto para revisar y corregir la versión de 1981.

A. Naturaleza Jurídica de los Tratados Fiscales.

Cada tratado fiscal, en lo individual, representa una fuente independiente del derecho. (9) Un tratado fiscal no implica, por sí mismo, la aplicación del derecho extranjero; sino que, evita la doble tributación al limitar el contenido de las leyes fiscales domésticas, o al obligar a uno o ambos Estados Contratantes permitiéndoles un acreditamiento fiscal contra sus impuestos locales sobre aquellos impuestos pagados en el otro Estado. (10) Los tratados fiscales actúan como un contenedor para las leyes fiscales locales de los Estados Contratantes. Aunque estas "reglas de limitación" se encuentran muy relacionadas con las leyes fiscales de ambos países, las mismas se formulan de acuerdo a la ley de cada país contratante de manera independiente y por lo tanto, tienen un origen y naturaleza legal independientes. (11)

De conformidad con el derecho internacional, un tratado fiscal entra en vigor cuando los Estados Contratantes declaran su voluntad de justarse al mismo. (12) La

(7) Departamento del Tesoro de los EUA, *Proposed Model Convention Between the United States and ___ For the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion* (1981) [en lo sucesivo el Modelo de los EUA], *reimpresa* en 1 *Tax Treaties* (CCH) ¶ 208 (1990).

(8) *Ver* Patrick, R., 10 *Law and Pol'y Int'l Bus.* 613 (1978).

(9) Paul R. McDaniel & Hugh J. Ault, INTRODUCTION TO UNITED STATES INTERNATIONAL TAXATION 173 (1989).

(10) *Ver* Vogel, *supra* nota 6, pag. 12.

(11) Klaus Vogel, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, 4 *Int'l Tax & Bus. Law.* 1, 14 (1986).

(12) Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, U.N. Document A/CONF. 39/27. May 23, 1969, Art. 9(1) [en lo sucesivo la Convención de Viena], *reimpresa* en 63 *A.J. int'l L.* 875 (1969); American Law Institute, *RESTATEMENT OF THE LAW THIRD, THE FOREIGN RELATIONS LAW OF THE UNITED STATES* § 312(1) (1986).

Constitución de los EUA otorga al Presidente la facultad de celebrar tratados siempre que éste cuente con el consejo y autorización posterior del Senado. (13) Un tratado legalmente celebrado constituye la ley suprema de los Estados Unidos y tiene un jerarquía legal similar a la de las leyes federales. (14) En México el procedimiento legislativo a seguir es similar al estadounidense, el Presidente está facultado para celebrar tratados internacionales que deberán ser aprobados por el Congreso para su posterior promulgación.

B. Disposiciones Particulares de los Tratados Fiscales que Reducen Barreras al Comercio e Inversión Internacionales.

Un objetivo tradicional de la política estadounidense sobre tratados fiscales ha sido crear una situación, lo más parecida posible, a la de la neutralidad para la exportación de capital. (15) Una situación de neutralidad para la exportación de capital ocurre cuando, el concepto impositivo se elimina como un factor decisivo para la inversión de capital, permitiendo de ésta manera, que dichas decisiones se realicen, exclusivamente, en base a consideraciones de mercado. Dicha neutralidad se logra cuando la tasa impositiva efectiva, para la inversión de capital que se realice en el extranjero, sea igual a la tasa impositiva efectiva que se aplicaría, a una compañía doméstica, a la inversión que realice en su país de origen. Si bien los tratados fiscales pueden contener disposiciones diversas, hay ciertos principios básicos que, casi invariablemente, están incorporados a dichos tratados a fin de lograr una situación de neutralidad para la exportación de capital.

1. Prevención de la Doble Tributación.

El fenómeno de la doble tributación internacional ocurre cuando dos o más países gravan los mismos ingresos obtenidos en el mismo periodo, con impuestos equiparables al mismo contribuyente. (16) La doble tributación surge, generalmente, cuando un país grava en base a criterios de residencia y otro país grava en base a criterios de fuente de riqueza. Esta doble imposición puede tener efectos adversos sobre el comercio

(13) Constitución de los EUA. art. II, §2, cl. 2.

(14) Constitución de los EUA. art. VI, cl. 2. Cuando hay un conflicto entre los tratados y la legislación federal, cualquiera de ellos, el que haya sido promulgado con posterioridad prevalece.

(15) Declaración hecha por Kenneth W. Gideon, Secretario Asistente (Política Fiscal) del Departamento del Tesoro de los EUA ante el Comité de Relaciones Exteriores del Senado de los EUA, T.D. News Release N.B. 844 (June 14, 1990) *reimpresa* en 3 Tax Treaties (CCH) ¶ 25,551 (1993).

(16) Modelo de la OCDE, Reporte del Comité Fiscal de la OCDE (1977) a ¶ 3.

internacional. Por esta razón, desde hace mucho tiempo es usual que los países adopten medidas para evitarla. (17)

Cuando algún país renuncia a su derecho recaudatorio está evitando, unilateralmente, la doble imposición. La práctica internacional establecida dicta que el país de la fuente (el país en el cuál se origina el ingreso o en cuál se encuentra la fuente de riqueza) tiene un derecho de preferencia para gravar dicho ingreso, mientras que el país de residencia (el país en el cual reside el contribuyente) será quien deberá otorgar facilidades para evitar una doble tributación. (18) Por ejemplo, los Estados Unidos y México han reducido la doble tributación al permitir a sus residentes acreditar el impuesto pagado en el extranjero contra el monto de impuestos que deberían de pagar en su país. (18)

Sin embargo, las medidas unilaterales, tales como el acreditamiento fiscal por impuesto pagado en el extranjero, son una solución insuficiente para evitar la doble tributación internacional ya que no son recíprocamente consistentes y frecuentemente fracasan al abarcar los problemas particulares entre ambos países. Por ejemplo, la doble tributación podría seguir ocurriendo cuando dos países consideren a la misma persona (física o moral) como un residente para efectos fiscales y, por lo tanto, sujeto al pago del impuesto por sus ingresos mundiales. (19) Del mismo modo, un acreditamiento fiscal unilateral no eliminaría la doble imposición si dos naciones utilizan reglas distintas u opuestas para determinar la fuente del ingreso. Esto sucede porque la mayoría de las naciones que otorgan un acreditamiento fiscal por el impuesto pagado en el extranjero, permiten el acreditamiento sólo sobre el ingreso derivado de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Por lo tanto, si el país de residencia considera al ingreso como proveniente o localizado dentro de sus fronteras (y por lo mismo considerándolo un ingreso local y no extranjero) y otro país considera al mismo ingreso de la misma manera, no se permitirá realizar el acreditamiento fiscal y habrá una doble tributación.

(17) ALI Proposals, *supra* nota 2, pag. 5.

(18) United States Internal Revenue Code [en lo sucesivo I.R.C.] §§ 901 - 908; Ley del Impuesto sobre la Renta [en lo sucesivo LISR] art. 6. Ver *generalmente* ALI proposals, *supra* nota 2, pag. 304 *et seq.* Para un repaso del desarrollo de las disposiciones relevantes EUA, ver McClure, W. & Bouma, H., 43 Tax Notes 1379ff (1989).

(19) Ver ALI Proposals, *supra* note 2, pag. 6

Los acuerdos fiscales permiten resolver este tipo de problemas al establecer los criterios para elegir un solo país de residencia para efectos fiscales, (20) así como al señalar reglas de uniformidad para la determinación de la fuente de riqueza que serán aplicadas por ambos países y al proveer mecanismos de consulta para facilitar la asignación coordinada del ingreso. (21)

2. Reducción o Eliminación de la Imposición en Base a la fuente.

Los tratados fiscales frecuentemente sirven para mitigar la tributación que, aunque no doble, se considera como agobiante y constituye una barrera fiscal al comercio e inversiones internacionales. Mientras la imposición en base a la residencia puede realizarse sobre el ingreso mundial neto de un contribuyente al considerar sus circunstancias específicas (por ejemplo, sus gastos y pérdidas deducibles), el país de la fuente tendría dificultades para determinar la base gravable total del contribuyente, especialmente, cuando parte de sus gastos se realizan en el extranjero. Como resultado, la tributación en base a la fuente se realiza generalmente al aplicar una retención sobre el ingreso bruto percibido, especialmente cuando se trata de dividendos, intereses, y regalías. No obstante lo anterior, inclusive una tasa de retención moderada sobre el ingreso bruto frecuentemente se traduce en una tasa muy alta, quizá confiscatoria, sobre el ingreso neto.

Los tratados al abordar este problema reducen o eliminan recíprocamente la retención fiscal a que tendría derecho el país de la fuente conforme a las leyes locales. En particular, las disposiciones de los tratados que reducen o eliminan la tasa de retención del impuesto sobre dividendos, intereses y regalías están basados en los tratados modelo.

Otra meta de los tratados es reducir las barreras administrativas al comercio y a la inversión que implica cumplir con dos sistemas fiscales, en donde la actividad internacional y el ingreso derivado de la misma son mínimas. En virtud de ello los acuerdos fiscales contienen disposiciones que prohíben al Estado de la fuente gravar las actividades empresariales o financieras de las personas residentes en el extranjero, que se realizan de manera temporal. Las utilidades de una compañía residente en el extranjero, por ejemplo, son generalmente gravables por el país de la fuente hasta el

(20) Ver Modelo de la OCDE art. 4; Modelo de los EUA Art. 4; Modelo de la ONU Art. 4.

(21) Ver Modelo de la OCDE art. 25; Modelo de los EUA art. 25; Modelo de la ONU Art. 25.

grado en que los mismos son atribuibles a un establecimiento permanente en la jurisdicción de la fuente. (22) Las disposiciones contenidas en los acuerdos fiscales que exentan a los ingresos obtenidos de la transportación marítima o aérea internacional son otro ejemplo. (23)

3. No Discriminación

La mayoría de los tratados contienen disposiciones no discriminatorias, al prohibir a las partes la discriminación contra empresas propiedad u operadas por los residentes del otro país. Aunque el alcance y contenido de dichas disposiciones son una fuente frecuente de controversia y debate, las disposiciones fiscales que claramente discriminan a personas físicas o morales del extranjero frente a las del país de origen, fácilmente podrían tener el efecto negativo, en las transacciones internacionales, que los propios acuerdos están diseñados a evitar. (24)

4. Las Necesidades Especiales de los Países en Desarrollo.

En las relaciones económicas entre dos países industrializados, el capital y la tecnología tienden a fluir en ambas direcciones. Los ingresos derivados de dichas relaciones también fluyen en ambas direcciones. Cada Estado Contratante es un país fuente con respecto a algunos ingresos y, por lo tanto, los costos y beneficios del acuerdo tienden a ser recíprocos. Las relaciones económicas entre países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo son bastante diferentes. En este caso, la gran mayoría del capital y la tecnología que fluye entre los socios del tratado se origina en el país desarrollado y pasa al país en vías de desarrollo. Ya que el país de la fuente es quién típicamente hace las concesiones principales en un tratado fiscal, es el país en desarrollo quién necesita soportar el costo principal del ingreso.

A efecto de tomar en cuenta la importancia de la imposición en base a la fuente de riqueza para los países en desarrollo, los Estados Unidos normalmente incluyen varias disposiciones en base al Tratado Modelo de la ONU y los tratados que celebra con países en desarrollo. Por ejemplo, algunas disposiciones permiten tasas de retención

(22) Ver Modelo de la OCDE arts. 5, 7; Modelo de los EUA arts. 5, 7; Modelo de la ONU Arts. 5, 7.

(23) Ver Modelo de la OCDE art. 24; Modelo de los EUA art. 24; Modelo de la ONU art. 24.

(24) ALI Proposals, *supra* nota 2, pag. 11.

más altas para el país de la fuente, derivados de ingresos provenientes de inversión pasiva y regalías. (25) Otras disposiciones amplían la definición y concepto de establecimiento permanente para permitir una mayor imposición tributaria en base a la fuente de riqueza sobre las actividades empresariales de los residentes en el exterior. (26)

C. El Propósito Secundario de los Tratados Fiscales-Administración Fiscal Bilateral y la Prevención de la Evasión Fiscal.

Los tratados fiscales benefician a los contribuyentes en la medida en que reducen las barreras al comercio y a la inversión en la búsqueda de la equidad y la eficiencia económica internacional. (27) Sin embargo, los tratados fiscales también están diseñados para beneficiar a las autoridades administrativas fiscales de los Estados Contratantes al tratar los problemas asociados con el flujo internacional del ingreso o capital. (28) A ese respecto, los tratados invariablemente contienen disposiciones relativas al "intercambio de información" y al "procedimiento amistoso". Las disposiciones de "intercambio de información" obligan a cada Estado a recabar la información que sea necesaria para la adecuada administración tributaria del otro Estado, conforme a sus leyes fiscales. (29) El "procedimiento amistoso" permite a las autoridades administrativas fiscales de ambos países contratantes, negociar y resolver, entre ellos mismos las disputas relativas a la aplicación o interpretación del tratado, sin la necesidad de utilizar canales diplomáticos. (30)

(25) Por ejemplo, en el tratado EUA-Egipto, las regalías y los intereses están gravados al 12.5%, mientras que dichos pagos están exentos en el Modelo de los EUA. Tratado EUA-Egipto arts. 12,13.

(26) Ver Modelo de la ONU art. 5.

(27) ALI Proposals, *supra* nota 2, pag. 11.

(28) ALI Proposals, *supra* nota 2, pag. 11.

(29) Ver Modelo de la OCDE art. 26; Modelo de los EUA art. 26; Modelo de la ONU art. 26.

Los Estados Unidos tienen varios tipos de programas de intercambio de información fiscal en vigor con otros países: intercambios de información rutinarios con respecto a los flujos derivados de ingresos pasivos entre los dos países; intercambios por solicitud con respecto a casos específicos; e intercambios espontáneos, donde un país tiene información que considera valiosa para el otro país. Kenneth W. Gideon, *supra* nota 15. En realidad, los Estados Unidos actualmente tienen varios acuerdos para el intercambio de información tributaria en vigor con países con los cuales no tiene un tratado para la eliminación de la doble tributación. Actualmente, México es uno de esos países. Con el incremento del volumen del comercio internacional, de inversión de los EUA al extranjero, y de inversión extranjera en los Estados Unidos, esos programas han llegado a ser una parte valiosa de los programas de los EUA para la ejecución de las leyes fiscales. *Id.*

(30) Ver Modelo de la OCDE art. 25; Modelo de los EUA art. 25; Modelo de la ONU art. 25.

A diferencia de los Modelos de la OCDE y de la ONU, los tratados fiscales de los EUA también contienen disposiciones relativas a la limitación de beneficios. (31) Las reglas de limitación de beneficios tienen la intención de evitar que algunas personas, que no son residentes de uno de los Estados Contratantes, creen de manera artificial e injustificada las condiciones necesarias para cumplir los requisitos jurídicos del tratado y en virtud de ello, acogerse a los beneficios del mismo. Esta práctica es conocida en los Estados Unidos como "treaty shopping". (32)

II. *El Tratado entre los Estados Unidos y México.*

Después de haber revisado en el Capítulo I los alcances de los tratados fiscales en general, este artículo ahora analizará en particular el Tratado EUA-México. Esta parte tomará en cuenta la relación del Tratado con el TLC, las medidas que contiene y que son típicas de los tratados modelo y, finalmente, las disposiciones que son exclusivas de este Tratado.

A. El Contexto Político y Económico: A la Sombra del TLC.

El Tratado Fiscal entre EUA-México es parte integral de un contexto más amplio de consideraciones políticas, económicas y de comercio dirigidas a la integración económica del hemisferio. Aunque el nivel de comercio entre ambos países, bastante sustancial por sí mismo, y el flujo de inversión estadounidense hacia México justifican suficientemente y por razones exclusivamente de índole fiscal, la celebración del Tratado, el prospecto de TLC y el crecimiento potencial implícito en el mismo, del comercio e inversión, otorgan al Tratado un papel de mayor importancia.

El Tratado Fiscal es independiente al TLC pero constituye un complemento necesario al mismo. La interrelación del impuesto sobre la renta en el TLC, tiene como precedente al Tratado de Libre Comercio entre los EUA y Canadá (CTLC). (33) De acuerdo a los términos del CTLC, los asuntos relacionados con el impuesto sobre la

(31) Ver Modelo de los EUA Art. 16.

(32) Vogel, *supra* nota 6, pag. 273.

(33) NAFTA *National Treatment, MFN Rules may Apply to Tax Measures in Only Limited Cases*, BNA Int'l Fin. Daily (Sept. 21, 1992).

renta son regidos exclusivamente por el tratado fiscal celebrado entre Canadá y los Estados Unidos. (34) Al igual que el CTLC, el TLC deja las cuestiones fiscales a los tratados fiscales bilaterales y otorga a dichos tratados prioridad sobre el TLC, excepto en ciertos casos específicos. (35)

B. Resumen General del Convenio de Doble Imposición entre México y los Estados Unidos.

Al estar basado en los Modelos de la OCDE, la ONU y de los EUA, el Tratado EUA-México se caracteriza más por su similitud con, y no por sus diferencias de, la mayoría de los Acuerdos tributarios que existen actualmente en el mundo. (36) Esta sección analiza brevemente cómo es que el Tratado cumple con los alcances y propósitos discutidos en el Capítulo I.

El Tratado procura reducir las barreras al comercio y la inversión internacional de tres maneras:

Primero, el Tratado define qué personas (físicas y morales) pueden acceder a los beneficios del mismo. (37) Las disposiciones del Tratado se aplican a los "residentes" de los Estados Contratantes, (38) y reglamentan las maneras para determinar el Estado de residencia de cada contribuyente, así como para resolver los casos de "doble residencia". (39)

Segundo, clasifica al ingreso en categorías y asigna el derecho para gravar en primer lugar, por cada categoría, ya sea al Estado de residencia o al Estado de la fuente. El Tratado contempla a los ingresos obtenidos de cada una de las siguientes fuentes: ganancias empresariales, rentas inmobiliarias, transportación marítima y aérea, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales,

(34) *Id.*

(35) *Id.*

(36) El Tratado EUA-México está basado en la estructura del Modelo de los EUA. Todos los demás tratados fiscales suscritos por México están basados en la estructura del Modelo de la OCDE. *Ver* Pérez de Acha, *supra* nota 1.

(37) *Ver* Tratado, *supra* nota 1, art. 1

(38) *Ver* Tratado, *supra* nota 1, art. 1

(39) *Ver* Tratado, *supra* nota 1, art. 4.

participaciones de consejeros, retribución a artistas y deportistas, pensiones y anualidades, servicios gubernamentales, remuneraciones para estudiantes, y "otros ingresos". (40)

Tercero, contiene disposiciones de "no discriminación" y "alivio a la doble tributación" que son generalmente consistentes con los Modelos. (41)

A efecto de auxiliar a las autoridades administrativas fiscales de los Estados Contratantes, el Tratado contiene disposiciones relativas al procedimiento amistoso y al intercambio de información. (42) El procedimiento amistoso, que se comenta más adelante, es congruente con un novedoso procedimiento en la política de los EUA sobre los tratados de doble tributación, ya que contiene una cláusula de arbitraje. Las disposiciones sobre intercambio de información simplemente incorporan una referencia al tratado de intercambio de información fiscal celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América el 9 de noviembre de 1989.

C. Las Características Únicas del Tratado EUA-México.

Mientras la organización, el ámbito, y las funciones del Tratado son similares a los Modelos, muchas de sus disposiciones son únicas. Algunas de ellas, como el artículo sobre limitación de beneficios, representa un nuevo desarrollo en la política de los EUA sobre acuerdos fiscales; otras, como los artículos que tratan sobre la imposición en base a la fuente de riqueza, reflejan el hecho que éste es un tratado entre un país desarrollado y uno en vías de desarrollo. Las disposiciones únicas, más importantes del Tratado se comentan a continuación.

(40) Ver Tratado, *supra* nota 1, arts. 6-23 (excepto arts. 17 y 22).

(41) Ver Tratado, *supra* nota 1, arts. 24 y 25

El I.R.C. estipula que los Estados Unidos no podrán permitir un acreditamiento fiscal, en un año, por impuestos pagados en el extranjero en una cantidad superior a la del total de la obligación fiscal del contribuyente en dicho país en proporción al resultado de la proporción entre sus ingresos gravables totales y su ingreso proveniente de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Ver David H. Rosenbloom, *Current Developments in Regard to Tax Treaties*, 40 N.Y.U. Fed. Tax Inst., ch. 31, 837-38 (1982). Por lo tanto, la imposición en el extranjero de una tasa de retención más alta a la tasa de retención establecida por los EUA, puede resultar en que los impuestos pagados en el extranjero no sean acreditables para los residentes o ciudadanos de los EUA..*Id.*

(42) Ver Tratado, *supra* nota 1, arts. 26 y 27.

1. Limitación de Beneficios.

Las disposiciones para evitar el "treaty shopping" son una innovación de los Estados Unidos de América (los Modelos de la OCDE y la ONU no contienen ninguna) que ha evolucionado continuamente. (43) El Modelo EUA de 1977 contenía una versión simple de esta disposición, mientras que las versiones contenidas en los tratados de EUA con México y los Países Bajos son de gran complejidad técnica. Aunque, como se mencionó, estas disposiciones son una innovación estadounidense, otros países están usando dicha idea, como se demuestra por la inclusión de las disposiciones de limitación de beneficios realizada por México en su tratado con los Países Bajos.

Las reglas básicas contenidas en el artículo 17 del Tratado (Limitación de Beneficios) están tomadas del Convenio EUA-Alemania e incluyen pruebas específicas bajo las cuales una persona moral puede calificar para acceder a los beneficios del Tratado. La razón general de las pruebas, es negar los beneficios del Tratado a empresas que, aunque sean residentes en México o los Estados Unidos, tengan una participación accionaria mayoritaria de algún residente en otro país, o que reducen su base gravable (p. ej. utiliza su ingreso bruto para cubrir pasivos) en favor de personas que no tienen derecho a acogerse a los beneficios del Tratado.

El Tratado EUA-México va más allá que el Tratado EUA-Alemania al incluir dos disposiciones que contemplan la relación trilateral que surgirá cuando el TLC entre en vigor. (44)

Primero, los beneficios del Tratado aplicarán a cualquier sociedad que sea totalmente propiedad de residentes de cualquier país que sea parte del TLC (p.ej. Canadá, los Estados Unidos o México), que cotice en bolsa de valores (es decir, cuyas acciones se negocien sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido por México o los Estados Unidos) y que por lo menos el 50 por ciento sea propiedad de residentes en México o los Estados Unidos de América. (45) Por ejemplo, una empresa canadiense que cotice en bolsa en los Estados Unidos, en cuyo capital participe al 51 por ciento una

(43) David H. Rosenbloom, *Toward a New Treaty Policy For a New Decade*, 9 Am. J. of Tax Pol. 77, 92 (1991).

(44) Esta disposición es muy similar a la del nuevo tratado fiscal entre los EUA y los Países Bajos, que otorga los beneficios del tratado a ciertas sociedades de los países de la CE. Ver el tratado EUA-los Países Bajos, art. 26.

(45) Ver Tratado, *supra* nota 1, art. 17, ¶ 1(d)(iii).

sociedad estadounidense que cotice en la bolsa en los Estados Unidos o México, calificaría para acogerse a los beneficios del Tratado en relación a un ingreso cuya fuente de riqueza se situará en México.

Segundo, el artículo de limitación de beneficios también incluye por primera vez en la historia de los tratados fiscales de los EUA, una cláusula limitativa de beneficios derivados. (46) Bajo esta prueba de "beneficios derivados" una persona moral, aún las no residentes en México o los Estados Unidos, podría acceder a los beneficios del Tratado en lo relativo a dividendos, intereses o regalías si satisface ciertas limitaciones relacionadas con la propiedad accionaria o de reducción de la base gravable. De acuerdo a las disposiciones relativas a la limitación de propiedad accionaria, una persona moral tendrá que ser propiedad en más del 30 por ciento de personas residentes en México o los Estados Unidos y más del 60 por ciento deberá ser propiedad de personas residentes en alguno de los países contratantes del TLC. La disposición de reducción de base gravable, como regla general no permite que más del 70 por ciento del ingreso bruto de la sociedad se reduzca en beneficio de personas que no son sujetas de los beneficios del Tratado.

Dentro del 70 por ciento mencionado anteriormente no se permite que más del 40 por ciento del ingreso bruto de la sociedad se reduzca en favor de personas que no tienen derecho a los beneficios del Tratado si son residentes de algún país que sea parte del TLC.

Sin embargo, la prueba de beneficios derivados solamente aplicaría cuando la tasa impositiva del pago reclamado, ya sea por dividendos, regalías o intereses, que se pretenda acoger al Tratado México-EUA, no se establezca en otro tratado (p. ej. el tratado de México con Canadá) a una tasa más alta a aquélla aplicada en el Tratado México-EUA. (47)

Por ejemplo, una subsidiaria mexicana que sea 31 por ciento propiedad de una sociedad mexicana que cotiza en bolsa y 69 por ciento propiedad de una sociedad canadiense, que cotiza en bolsa, podría acogerse a las disposiciones sobre regalías contenidas en el Tratado EUA-México, por aquellas regalías procedentes de los Estados Unidos de América, ya que el Tratado EUA-Canadá establece una tasa para las regalías (10 por ciento) en condiciones no menos favorables a la tasa (10 por ciento) señalada en

(46) Ver Tratado, *supra* nota 1, art. 17, ¶ 1(g).

(47) Ver Tratado, *supra* nota 1, art. 17, ¶ 2.

el Tratado EUA-México. (48) Por el contrario, una subsidiaria estadounidense propiedad en un 31 por ciento de una sociedad, cotizando en bolsa, estadounidense y 69 por ciento propiedad de una sociedad canadiense, cotizando en bolsa, no podría acogerse al Tratado EUA-México por aquellas regalías derivadas de fuente de riqueza situada en México, porque la tasa de regalías del tratado México-Canadá (15 por ciento) es más alta que la tasa establecida en el Tratado EUA-México (10 por ciento). (49)

Quizá el efecto práctico limitado de éstas disposiciones es mínima para los canadienses que pretendan acogerse a los beneficios del Tratado EUA-México. Sin embargo, la importancia de estas disposiciones es que probablemente el nuevo Modelo de los Estados Unidos contendrá disposiciones similares. (50) En virtud de que el Departamento del Tesoro de los EUA está dispuesto a incluir disposiciones sobre beneficios derivados en aquellos tratados tan importantes como los celebrados con México y los Países Bajos, es razonable asumir que algunas disposiciones, aún más amplias, se incluirán en su nuevo modelo de tratado. (51) Como varios especialistas han comentado, tales disposiciones se justifican en razón de que el "treaty shopper" podía haber recibido las mismas o mejores tasas si se acogiese al tratado celebrado entre su propio país y los Estados Unidos de América. (52)

2. La Imposición en base a la Fuente de Actividades Empresariales.

a. Beneficios Empresariales.

De conformidad con los Modelos de los EUA y la OCDE, el Tratado EUA-México permite a un país el someter a imposición las ganancias empresariales de una empresa que sea residente del otro país, solamente hasta el grado en que tales ganancias sean atribuibles a un "establecimiento permanente", situado en el primer país. (53) De manera importante, sin embargo, el Tratado también contiene el principio de atracción limitada derivado del Modelo de la ONU, el cual estipula que en adición a las ganancias que sean atribuibles a un establecimiento permanente, un Estado Contratante también

(48) Phillip D. Morrison, *U.S.-México Income Tax Treaty Breaks New Ground--Implications for The New U.S. Model and For Latin America*, 92 TNI 50-8 (Oct. 15, 1992).

(49) *Id.*

(50) *Id.*

(51) *Id.*

(52) *Ver, e.g., ALI Proposals, Supra nota 2, pags. 150-182*

(53) *Tratado, supra nota 1, art. 7, ¶ 1.*

podrá gravar las ganancias empresariales de los no residentes derivadas de "ventas de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente". (54) Aunque esta regla garantiza una imposición en base a la fuente más amplia que la típicamente establecida en los Modelos de la OCDE y de los EUA, ésta es menos amplia que la regla general de fuerza de atracción del Modelo de la ONU. (55)

B. Definición de Establecimiento Permanente.

La definición propuesta contenida en el Tratado de "establecimiento permanente" refleja a México como un país con un grado de desarrollo avanzado al establecer un sistema de imposición en base a la fuente más amplio que el contenido en los Modelos de los EUA y la OCDE, pero menos amplio que el del Modelo de la ONU. Por ejemplo, reduce el plazo requerido para que las obras de instalación, construcción y montaje constituyan establecimiento permanente, de 12 meses (según lo establece el Modelo de los EUA) a seis meses.(56) De manera similar, adopta la posición del Modelo de la ONU al señalar que una empresa aseguradora de un país constituirá establecimiento permanente en el otro país si cobra primas en el territorio o asegura contra riesgos situados en tal otro país. (57) Adicionalmente, el Tratado contiene una disposición especial y única diseñada de forma tal, que ciertas operaciones de procesamiento constituyan un establecimiento permanente en México. (58)

3. Imposición por el País de Procedencia a Inversiones Pasivas.

En general, los artículos del Tratado relacionados con las tasas de retención del país de procedencia, sobre dividendos, intereses y regalías constituyeron un punto álgido de la negociación en donde México tuvo que hacer la mayoría de las concesiones. México adoptó una decisión de orden político al aceptar limitaciones a las tasas de retención, relativamente bajas para un país en desarrollo, a cambio de seguir recibiendo, en el largo

(54) Tratado, *supra* nota 1, art. 7, ¶ 1 (b). Sin embargo, dichos beneficios no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del Tratado. *Id.*

(55) El Modelo de la ONU define los beneficios de una empresa al también incluir "otras actividades de empresas realizadas en el otro Estado del mismo o similar tipo que esos que son atribuibles al establecimiento permanente". El Modelo de la ONU, *supra* nota 5, art. 7, ¶ 1(c).

(56) Tratado, *supra* nota 1, art. 5, ¶ 3.

(57) Tratado, *supra* nota 1, art. 5, ¶ 6

(58) Tratado, *supra* nota 1, art. 5, ¶ 5(b).

plazo un mayor flujo de inversión extranjera. (59) Para entender el impacto del Tratado sobre los ingresos recaudatorios de México, este país estima que el efecto del Tratado que contiene tasas de retención más bajas, sobre dividendos, intereses y regalías, se traducirá en una reducción del 40 por ciento en la recaudación, a residentes en el extranjero, por dichos conceptos. (60)

El Tratado contiene plazos progresivos de reducción para las tasas de retención sobre intereses y dividendos. El uso de tales plazos constituye una, recientemente adoptada, herramienta de negociación para los Estados Unidos con aquellos países que se resisten a aceptar tasas de retención más bajas.

a. Intereses.

El Modelo de los EUA contiene una tasa de retención del cero por ciento sobre intereses y este hecho se explica porqué el Internal Revenue Code otorga amplias excenciones para los intereses pagados a los no residentes por residentes en dicho país. (61) México, por otro lado, obtiene una porción significativa de su recaudación de las retenciones realizadas por concepto de intereses pagados al extranjero y, por lo mismo, negoció en favor de tasas de retención más altas en el Tratado. (62) Esta divergencia de metas dió lugar a una situación muy interesante, ya que el artículo sobre intereses del Tratado es una de las disposiciones sobre retenciones más extraordinarias que se encuentre en cualquier acuerdo fiscal bilateral. (63) En lugar de estipular una tasa de retención del cero por ciento o una tasa máxima para todos los tipos de intereses, sin perjuicio del país de la fuente, el Tratado es una copia de la ley mexicana del impuesto sobre la renta (salvo que las tasas de retención del Tratado son más bajas) (64) al establecer diferentes tasas de retención para diferentes tipos de intereses.

(59) Francisco Gil Diaz, *Mexican Policy on Tax Treaty Negotiations*, BIFD, Vol. 46, No. 9, 417 (Sept. 1992)

(60) *Id.*

(61) *Ver* I.R.C. §§ 861 y 871.

(62) *Ver* Morrison, *supra* nota 39.

(63) *Ver* Morrison, *supra* nota 39.

(64) Las tasas de retención más bajas fueron una concesión significativa para México ya que México obtiene una gran porción de su recaudación (estimado en un 7%) por los impuestos retenidos sobre intereses pagados al extranjero. *IFA Branch Meeting Focuses on U.S.-México Tax Treaty and NAFTA*, 92 TNI 11 (March 11, 1992)

Como se mencionó, al igual que la ley mexicana, (65) el Tratado establece tres tipos de tasas de retención para los intereses pagados por residentes del país de la fuente a los residentes del otro país. Dichas tasas son las siguientes: 4.9 por ciento a los intereses derivados de préstamos otorgados por bancos (incluyendo instituciones de seguros) y de bonos colocados en un mercado de valores reconocido; (66) 10 por ciento a los intereses derivados de préstamos otorgados por instituciones no bancarias si dicho interés es pagado por un banco o por el adquirente de maquinaria y equipo al enajenante de dichos bienes en una venta a crédito; (67) y 15 por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos. (68) Sin embargo, habrá un plazo de cinco años durante el cual las tasas de las dos primeras categorías no entrarán en vigor. Por lo tanto, durante un período de cinco años a partir de la fecha en que surta sus efectos el Tratado y, por ende, el artículo sobre intereses, se aplicará una tasa de retención del 10 por ciento en lugar de la del 4.9 por ciento, y una del 15 por ciento en lugar de la del 10 por ciento. (69)

Prácticamente, ninguno de los tratados fiscales que han celebrado los EUA ha contenido una tasa de retención sobre intereses superior al cero por ciento, sin embargo cuando lo hace, dicha tasa nunca ha sido inferior al 5 por ciento. La tasa del 4.9 por ciento establecida en el Tratado, es el producto de la tensión entre la opinión de México, que se visualiza como un país en vías de desarrollo para efectos de su política fiscal internacional, y las consecuencias del sistema de categorización de ingresos del sistema bancario estadounidense establecido por la reforma Fiscal estadounidense de 1986. (70) El deseo de México de conservar altas tasas de retención sobre intereses es entendible a la luz de los ingresos recaudatorios que dicho concepto aporta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (71) Los bancos estadounidenses, por otro lado, insistieron en que cualquier tasa de retención superior al 5 por ciento les otorgaría escasos o nulos beneficios ya que, en virtud de las peculiaridades del sistema norteamericano de acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero, el impuesto pagado en México,

(65) Ver LISR, art. 154.

(66) Tratado, *supra* nota 1, art. 11, ¶ 2(a)(i).

(67) Tratado, *supra* nota 1, art. 11, ¶ 2(b); Protocolo, ¶ 10.

(68) Tratado, *supra* nota 1, art. 11, ¶ 2(c).

(69) Tratado, *supra* nota 1, art. 11, ¶ 3.

(70) Ver Morrison, *supra* nota 48.

(71) Según Francisco Gil Díaz, las empresas mexicanas pagaron \$ 1.4 miles de millones de dólares en intereses a residentes de los EUA en 1990, mientras el flujo de intereses pagados desde los EUA a México fué solamente de \$15 millones de dólares. Díaz, *supra* nota 45, pag. 417.

sobre dichos intereses podría, muy seguramente, no ser acreditable en los Estados Unidos. (72)

B. Dividendos.

La tasa de retención para los dividendos del Estado de la fuente establecida en el Tratado, no tiene precedentes en la historia de los tratados fiscales bilaterales de los EUA, ya que en lugar de contener tasas de retención en base a la fuente más altas, el Tratado contiene un límite a dichas tasas, inferior a la del Modelo de los EUA. Los modelos de los EUA, la OCDE y la mayoría de los tratados fiscales de los EUA, actualmente en vigor, limitan, al país de la fuente, a una tasa del 5 por ciento sobre dividendos "directos" (aquellos pagados a sociedades que son propietarias del 10 por ciento o más en el capital de una empresa). 56.1 Dichos Modelos limitan la tasa de retención sobre dividendos de "cartera" (aquellos pagados a inversionistas distintos a los inversionistas directos) a un 15 por ciento. Mientras que el Tratado EUA-México sigue los Modelos con respecto a los dividendos "directos", (73) limita la tasa de retención, en la fuente, sobre dividendos de "cartera" a un 10 por ciento (dicha tasa entrará en vigor cinco años después de que lo haga el Tratado, mientras tanto se aplicará una tasa del 15 por ciento). (74)

Normalmente, un país en desarrollo negociaría límites más altos sobre la imposición de retenciones a los dividendos del país de la fuente, sin embargo, la delegación mexicana (a instancias de las empresas estadounidenses) propuso una exención para los dividendos directos. (75) Lo anterior en virtud de que México no grava los dividendos corporativos (al tener un sistema integral de tributación corporativa) y, por lo mismo, dicha posición no le significaría una merma en sus ingresos recaudatorios. Según se dice, los Estados Unidos aceptarían dicha exención a cambio de que México otorgara una exención para todos los tipos de intereses. Dicha concesión sería fácil de otorgar para los Estados Unidos (además de consistente con el Modelo EUA) ya que el Internal

(72) Para efectos del acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, las tasas inferiores al 5% no se categorizan dentro del segmento de altas tasas de retención sino en la categoría del segmento de servicios financieros generales. *Ver*. I.R.C. §§ 901-908, 960. Esta categorización facilita el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, ya que de categorizarse en el segmento de altas tasas de retención las instituciones financieras podrían tener un exceso impuesto acreditable que no podría acreditar. *Ver* Morrison, *supra* nota 48.

(73) *Ver* Tratado, *supra* nota 1, art. 10, ¶ 2(a).

(74) Tratado, *supra* nota 1, art. 10, ¶ 2(b).

(75) *Ver* Morrison, *supra* nota 48.

Revenue Code otorga exenciones muy amplias a los intereses derivados de carteras de inversión y depósitos bancarios. El resultado de dicha negociación sería la combinación de la tasa de retención, arriba mencionada, del 4.9 por ciento sobre intereses pagados a bancos e instituciones de seguros, la tasa del 10 por ciento sobre dividendos de cartera y una cláusula de nación más favorecida, en favor de México, en relación con los dividendos directos, en caso que los Estados Unidos, mediante un tratado fiscal, otorgará posteriormente, a otro país, tasas inferiores a las negociadas con México. (76)

C. Regalías.

En reconocimiento a la condición de México como un país en desarrollo, el artículo 12 (Regalías) del Tratado, se basa en el Modelo de la ONU. Mientras que los Modelos de la OCDE y los EUA, estipulan que el país de residencia tiene el derecho exclusivo de gravarlas, el Tratado EUA-México también permite que el Estado de la fuente grave los pagos por regalías, (77) a una tasa de hasta el 10 por ciento. (78) Sin embargo, las disposiciones del artículo 12 representan una reducción significativa de las tasas de retención que México venía imponiendo a las regalías cuya fuente de riqueza se situaba en dicho país, pagadas a los residentes en el extranjero, ya que la ley mexicana del impuesto sobre la renta, a la fecha, grava tales regalías a tasas del 15 y 35 por ciento. (79)

4. Otros Ingresos.

Como todos los Modelos, el Tratado contiene una disposición general que pretende cubrir otros tipos de ingresos que no se encuentran específicamente mencionados o cubiertos en los demás artículos. (80) Esta disposición estipula que si un residente de uno de los Estados Contratantes percibe un ingreso, no contemplado en algún artículo

(76) Ver Morrison, *supra* nota 48.

(77) Para los efectos del Tratado, el término "regalías" significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de cualquier de los siguientes conceptos: (1) cualquier derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión; (2) cualquier patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar; (3) informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, y (4) el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico. Tratado, *supra* nota 1, art. 12 ¶ 3.

(78) Tratado, *supra* nota 1, art. 12, ¶ 2.

(79) LISR, art. 156.

(80) Dichos ingresos puede incluir, *inter alia*, becas y premios por logros académicos o artísticos, donativos por instituciones, ganancias de juegos y premios de loterías. Vogel, *supra* nota 6, pag. 917.

específico del Tratado, cuya fuente de riqueza si sitúa en el otro país, el ingreso podría estar gravado en tal otro país. (81) Esta disposición es diferente de aquellas contenidas en los Modelos de los EUA y la OCDE, los cuáles otorgan al país de residencia el derecho exclusivo de gravar dichas "otras rentas". Dicha disposición, por el contrario, es una versión corta de la contenida en el Modelo de la ONU, que es preferida por los países que, como México, son importadores netos de capital y servicios. (82)

5. Organizaciones Exentas.

El Tratado contiene disposiciones muy extensas relativas a las organizaciones exentas. Aunque esta disposición no se encuentra en ninguno de los Modelos, los tratados de los EUA con Canadá y Alemania abordan el tema de las organizaciones exentas, por lo que dicha disposición no puede considerarse como novedosa. El artículo 22 del Tratado EUA-México permite que una entidad exenta del pago del impuesto, conforme a la ley, en uno de los dos países se considere exenta en el otro país. (83) También permite, con algunas limitaciones, que los residentes de un país otorguen donativos a organizaciones exentas del otro país y que éstos sean deducibles.

De acuerdo al protocolo del Tratado, la certificación que haga un país de que una organización está exenta en su país será aceptada por el otro país a efecto de dicha organización esté exenta en ese otro país. (85) En contraste, los convenios celebrados por los Estados Unidos con Canadá y Alemania requieren que la organización de que se trate obtenga su reconocimiento, por parte de las autoridades estadounidenses, para poder calificar como organización exenta en los Estados Unidos. (86)

Uno de los detalles más significativos y excepcionales de esta disposición consiste en que una organización mexicana exenta será considerada por las leyes de los Estados Unidos como una institución de beneficencia pública ("Public Charity") a efecto de que, los donativos realizados por fundaciones privadas e instituciones de beneficencia pública de los EUA así como los donativos que otorguen los ciudadanos o residentes de los Estados Unidos a dichas organizaciones mexicanas, sean deducibles de impuestos en los

(81) Tratado, *supra* nota 1, art. 23.

(82) Phillips, Greer & Washlick, *U.S.- México Tax Treaty Analyzed*, 92 TNT 234-71 (Nov. 20, 1992).

(83) Tratado, *supra* nota 1, art. 22, ¶ 1.

(84) Tratado, *supra* nota 1, art. 22, ¶ 2.

(85) Tratado, *supra* nota 1, Protocolo ¶ 17. Sin embargo, si la autoridad competente del otro Estado Contratante decide que es inapropiado otorgar una exención en algún caso específico, la exención puede negarse después de una consulta con la autoridad competente del primer Estado Contratante. *Id.*

(86) El tratado EUA-Canadá, art. XXI; tratado EUA-Alemania, art. 27.

Estados Unidos. (87) Del mismo modo, los donativos que otorgue un residente en México, a una institución de beneficencia pública de los Estados Unidos serán deducibles de impuestos conforme a la ley mexicana. (88)

Es poco probable que las disposiciones relativas a las organizaciones exentas lleguen a insertarse en el nuevo Modelo de los E.U.A. Su inclusión dentro de este Tratado es muestra de la determinación de México en la mesa de negociación. (89) Aunque los Estados Unidos han guardado celosamente su derecho de aprobar las organizaciones con derecho a percibir donativos deducibles, los negociadores estadounidenses encontraron serias dificultades para resistir la solicitud de México por dos razones. Primero, los Estados Unidos ya habían incluido una disposición semejante en su convenio con Canadá. Aún cuando México parece ser el más beneficiado con esta disposición, la posición de los Estados Unidos de no otorgar el mismo tratamiento a México que otorgó a Canadá fué insostenible, especialmente cuando el TLC se negociaba paralelamente al Tratado. (90) Segundo, México recientemente adoptó una legislación que refleja, casi exactamente, la Sección 501 (c) (3) del Internal Revenue Code. Dicha sección define los requisitos para calificar como instituciones de beneficencia pública. (91) Esta situación anuló el argumento típico de los Estados Unidos de que el otro país no emplearía reglas que fueran lo suficientemente estrictas para el otorgamiento de la condición de organización exenta.

6. Arbitraje.

A diferencia de los Modelos de la OCDE y los EUA, el Tratado EUA-México contiene un artículo de arbitraje voluntario que obligará a ambas partes a resolver cualquier controversia relacionada con el Tratado, que no haya podido ser resuelta por

(87) Tratado, *supra* nota 1, art. 22, ¶ y Protocolo, ¶ 17 (b). Una consecuencia importante de ésta disposición es que las fundaciones privadas pueden otorgar donativos al otro lado de la frontera sin tener que monitorear el uso de los mismos, p. ej., sin responsabilizarse de los gastos. Kathleen Mathews, *Conference Focuses on Recent Mexican Tax Developments*, TNI 231 (July 26, 1993).

(88) Sin embargo, las deducciones efectuadas por los ciudadanos o residentes de los EUA por donativos a entidades de beneficencia mexicanas están sujetas a las limitaciones de la ley de los EUA. El Tratado permite a los residentes en los EUA la deducción de una parte de su ingreso cuya fuente de riqueza se ubique en México, por donativos otorgados a instituciones de beneficencia mexicanas, siempre que éstos no excedan los límites señalados en las leyes de EUA. Tratado, *supra* nota 1, art. 22, ¶ 2. Limitaciones paralelas aplican a las deducciones efectuadas por los residentes en México. Tratado, *supra* nota 1, art. 22, ¶ 3.

(89) Ver Mathews, *supra* nota 87.

(90) Ver Mathews, *supra* nota 87.

(91) Ver Mathews, *supra* nota 87.

las autoridades competentes a través del procedimiento amistoso. (92) Una disposición similar se incluyó en el Tratado EUA-Alemania. En contraste con el tratado celebrado con Alemania, las disposiciones del Tratado no entrarán en vigor sino hasta que ambos países intercambien notas por la vía diplomática. La postergación de la fecha efectiva de entrada en vigor de este procedimiento arbitral, voluntariamente adoptado, refleja la resistencia del Internal Revenue Service (IRS) a ceder el control sobre el proceso hasta que la experiencia sobre arbitraje derivada del tratado firmado con Alemania sea más amplia. (93) Aparentemente el IRS teme que las autoridades competentes demuestren poca voluntad de resolver al saber que no constituyen la última instancia. Sin embargo, los comentarios sobre el tema, casi uniformemente, abogan a favor de la adopción de algún tipo de cláusula de arbitraje en el nuevo Modelo de los EUA. (94) Adicionalmente, la tendencia internacional otorga más confianza en el arbitraje como un mecanismo alternativo de resolución cuando el proceso resolutivo de la autoridad competente fracasa. Esa tendencia se evidencia por la directiva de arbitraje de la Comunidad Económica Europea.

7. Superposición a las Cláusulas de los Tratados.

De acuerdo con las leyes de los EUA, las leyes federales y los tratados tienen una jerarquía igual, aunque en el caso de que exista algún conflicto entre la ley federal y un tratado, la última promulgada prevalece sobre la otra. (95) En la década de los 80, el Congreso de los EUA tenía una creciente voluntad de promulgar leyes que se sobrepusieran u opusieran a los tratados fiscales. Al hacerlo los Estados Unidos violaban sus obligaciones internacionales, en particular el principio del Derecho Internacional de *pacta sunt servanda*. (96)

En reconocimiento a este problema y bajo la presión de los Estados parte de dichos tratados, los Estados Unidos, por primera vez en cualquier tratado fiscal, incluyeron en el Tratado EUA-México una cláusula de terminación. De acuerdo a los términos de dicha cláusula, si un país cree que el otro país ha promulgado una ley fiscal que "es o

(92) *Ver* Tratado, *supra* nota 1, art. 26, ¶ 5.

(93) Morrison, *supra* nota 48.

(94) *Ver*, e.g., ALI Proposals, *supra* nota 2, a 109-111; *TEJ Calls For Stronger Protection From Double Taxation*, 92 TNT 25121 (December 8, 1992). Para un Modelo de la Comunidad Económica Europea de Arbitraje Obligatorio, *ver* *Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises* 90/463/EC, reimpressa en 33 Official J. EC L225/10 (August 20, 1990)

(95) Constitución de los EUA, art. VI, cl. 2.; I.R.C. § 7852(d)(1).

(96) Restatement Third, *supra* nota 12, § 115(1)(b).

puede ser aplicada de tal forma que elimine o limite de manera significativa un beneficio" contenido en el Tratado, entonces, ambos países realizarán consultas con el objeto de reestablecer el balance de los beneficios del Tratado. (97) Sin embargo, lo que hace que esta disposición sea novedosa y significativa es que si las autoridades competentes fracasan al tratar de resolver el problema, cualquiera de los dos países puede dar por terminado el Tratado o tomar cualquier otra medida, que sea permitida conforme al Derecho Internacional.

Esta referencia al Derecho Internacional incluye al artículo 60 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el cual permite que una nación responda a una infracción material de un tratado al suspender o dar por terminado, en parte o en todo, al tratado.

Conclusión

El Tratado EUA-México constituye un avance significativo en la creciente relación económica entre México y los Estados Unidos. Al establecer reglas claras sobre la jurisdicción fiscal, reducir la carga tributaria sobre los flujos de inversión entre ambos países, evitar la doble tributación y establecer mecanismos de cooperación fiscal bilateral, el tratado mejorará el clima para las inversiones bilaterales y ampliará las relaciones comerciales y culturales entre los dos países.

El Tratado proporciona un visión sobre la política sobre tratados fiscales de los Estados Unidos y probablemente servirá como modelo para la celebración de futuros tratados fiscales entre los Estados Unidos y los países menos desarrollados, especialmente con los países Latinoamericanos. Esto es probable porque las relaciones económicas de México con los Estados Unidos frecuentemente sirven como un precedente para el resto de Latinoamérica, un área en la cual los tratados fiscales de los Estados Unidos aún no han penetrado.

(97) Tratado, *supra* nota 1, Protocolo, ¶ 20.