

KARBEX

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE ECONOMIA

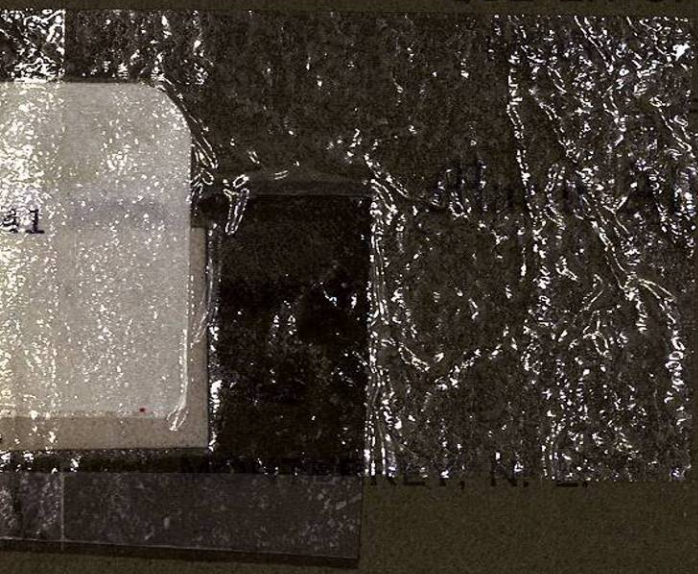


ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL
SISTEMA DE CREDITO DE IMPUESTOS
EXTRANJEROS PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICION INTERNACIONAL.

TRABAJO

QUE EN OPCION AL TITULO DE
LICENCIADO EN ECONOMIA
PRESENTA

Alberto Díaz Alemán



SEPTIEMBRE DE 1972

T
HJ2341
D5
c. 1

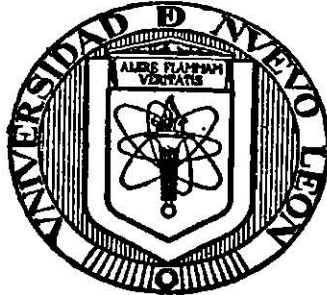
JANU



1080064081

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE ECONOMIA



**ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL
SISTEMA DE CREDITO DE IMPUESTOS
EXTRANJEROS PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICION INTERNACIONAL.**

TRABAJO

**QUE EN OPCION AL TITULO DE
LICENCIADO EN ECONOMIA
PRESENTA**

Mario Alberto Díaz Alemán

MONTERREY, N. L.

SEPTIEMBRE DE 1972

T
HJ2341
D5



Biblioteca Central
Magna Solidaridad

Tesis



B U Raúl Rangel Filer
UANL
FONDO
TESIS LICENCIATURA

A MIS PADRES

Con profundo agradecimiento

ESTE TRABAJO CORRESPONDE A UNO DE
LOS REQUISITOS PARA OBTENER EL TITULO
DE LICENCIADO EN ECONOMIA CON LA
ALTERNATIVA "B" DEL REGLAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES EN VIGOR Y
CONSTITUYE LA SOLUCION A UN PROBLEMA
PRACTICO DESARROLLADO DENTRO DE
UN LAPSO MAXIMO DE 25 DIAS.

FACULTAD DE ECONOMIA.

I N D I C E

	<u>Página</u>
Cap. I INTRODUCCION.	1
Cap. II LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.	4
Cap. III PRINCIPALES MEDIDAS DE ALIVIO QUE SE PRESENTAN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.	8
Cap. IV CREDITO DE IMPUESTOS "EXONERADOS"	16
Cap. V LA FUENTE DEL INGRESO	22
Cap. VI PROBLEMAS ADICIONALES QUE SE PRESENTAN CON EL SISTEMA DE CREDITO DE IMPUESTOS.	29
Cap. VII RESUMEN Y CONSLUCIONES.	44
B I B L I O G R A F I A	47

CAPITULO I

INTRODUCCION

La existencia de grandes empresas multinacionales y la gran cantidad de impuestos a que están sujetos en cada país ha hecho necesario la creación de medidas que traten de evitar la doble imposición de un mismo ingreso, ya que las inversiones pueden dejar de ser rentables por los impuestos de los diversos países donde se multiplican las empresas. Se trata de evitar la doble imposición para así aumentar el comercio internacional y aprovechar las ventajas que tienen todos los países, en el campo Internacional, tanto los países en desarrollo como los desarrollados de exportar e importar el Capital Físico y humano.

Existen varios métodos para evitar la doble imposición así como para incentivar el flujo de capitales, métodos como el de la exención de impuestos a ingresos extranjeros además el méto-

do de crédito de impuestos de ingresos de fuente extranjera; aquí en este trabajo se le presentará más atención al método de crédito de impuestos extranjeros, con este objeto se dividió el estudio en varios capítulos, en el primero se verán los casos en que se presentan la doble tributación y las razones para evitarla, en los capítulos siguientes se verán los problemas que enfrentan los contribuyentes (empresas como individuos tanto residentes como extranjeros) para hacer efectivo el crédito de impuestos y las razones para que difícilmente pueda darse ese crédito de impuestos y evitarse la doble imposición, posteriormente se hace un Análisis de los problemas para calcular la fuente del ingreso y como esto conduce a que no coincida a veces este concepto en varios países, finalmente se tratarán de aplicar ciertos principios que se ofrecen en diversos tratados internacionales como los de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico O.E.C.D. en los diversos ingresos pro-

venientes tanto del capital como del trabajo y la combinación de ambos; las conclusiones del -- trabajo se darán en el capítulo VII.

CAPITULO II

DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Se presenta la doble imposición internacional cuando dos Estados coinciden en gravar el mismo ingreso, cada Estado tiene derecho a gravar a las personas que dependan de él, ya sea porque son residentes de ese país tienen nacionalidad u obtienen ingresos de fuentes de riqueza existentes en ese país.

La mezcla de los tres conceptos mencionados anteriormente como son, nacionalidad, residencia o fuentes de ingreso, nos dan seis casos en que se puede presentar en que 2 estados graven un mismo ingreso.

- a). Cuando un nacional que reside en el extranjero obtiene ingresos de fuentes de riqueza situada en el extranjero.
- b). Nacional con residencia en su país que obtiene ingresos de fuentes de riqueza

situadas en su país.

- d). Extranjero que reside en el país que obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el mismo.
- e). Un extranjero que reside en el extranjero y obtiene ingreso de fuentes ubicadas en el país.
- j). Un extranjero que reside en el país y obtiene ingreso de fuente de riqueza extranjera.

Los ingresos que son motivo mas frecuente de doble tributación son los que afectan la riqueza del contribuyente, o sea los impuestos sobre la renta, de ahí que el estado mexicano trate de aliviar aunque sea de una forma estatutaria (unilateral), por medio de crédito de impuestos, este tipo de ingreso provenientes tanto del capital como del trabajo ó de la combinación de ambos como son las empresas.

Las razones para tratar de evitar esta do-

ble imposición son principalmente cuestiones de equidad y de eficiencia así como de reciprocidad.

a). Equidad: medida de una forma horizontal o sea aplicar un impuesto igual a los que -- tienen igual ingreso, se trata de poner en igualdad de circunstancias personas con - igual capacidad de pago (medida en ingre-- so), sin importar de donde provenga un ingreso, ya sea de fuentes nacionales como - extranjeras.

b). Eficiencia: Los impuestos pueden impedir - el flujo libre de los factores (principalmente el capital), a donde son mas eficientes, la imposición tanto en un país como - en otro pueden desincentivar las inversiones que podrían ser rentables en el extranjero, por eso por medio del crédito de impuestos se trata de dar un más eficiente - uso al capital donde es mas rentable.

c). Reciprocidad: Corresponden en el plano in

ternacional con los países que se tengan -
relaciones comerciales aunque no se hace -
en tratados internacionales específicos, -
el crédito dado de una manera unilateral -
puede ser útil en el campo internacional,
tanto para el comercio internacional y el
flujo de capitales externos.

CAPITULO III

MEDIDAS DE ALIVIO QUE SE PRESENTAN PARA EVITAR - LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

Los principales métodos para evitar la doble imposición y que son los de mas uso ya sea por medio de medidas estatutorias ó a nivel de Tratados Internacionales entre países tanto desarrollados como los que están en la fase de desarrollo, son los métodos, de exención de ingresos extranjeros y el método de crédito de impuesto extranjero.

Existen otras medidas utilizadas por los países industrializados que sirven particularmente, mas para evitar la doble imposición internacional, como incentivos para que aumente la inversión privada directa extranjera en países en desarrollo; estas medidas son el crédito de impuestos exonerados (Tax Sparing Credit) y el método de crédito de la inversión.

Las medidas estatutorias de la Ley de Im-

puestos Sobre la Renta del Estado Mexicano, dan cabida al método de crédito de impuestos extranjeros y lo complementan con el crédito de impuestos exonerados, que son los que analizaremos en este trabajo.

EXENSION DE INGRESOS DE FUENTE EXTRANJERA

Este método consiste en eximir de impuestos al ingreso que ya fué gravado en la fuente - se aplica principalmente a dividendos de subsidiarias y sucursales extranjeras recibidos por compañías domésticas y a utilidades de subsidiarias en el extranjero reconocidos por el país doméstico como establecimientos permanentes.

Esta medida se utiliza para incentivar la inversión extranjera de países en desarrollo, ya que de esta manera el inversionista extranjero puede aprovechar las ventajas ofrecidas por los países en desarrollo para promover la inversión (ventajas tales como exensiones, tasas reducidas).

Uno de los defectos de esta medida es que puede presionar a los países en desarrollo a una reducción de sus tasas impositiva por debajo de un nivel que se considera inadecuado (digamos -- desde el punto de vista de ingresos fiscales), -- problemas adicionales surgen con la definición -- de ingreso de fuentes extranjeras que pueden no coincidir con la del país que ofrece la exención impositiva de esos ingresos como medida de alivio.

CREDITO DE IMPUESTOS EXTRANJEROS (FOREIGN TAX -- CREDIT).

Consiste simplemente en otorgar un crédito por los impuestos pagados en el exterior con cargo a los impuestos que debe de pagar en el país de primera obligación fiscal (que puede ser lu--gar de residencia ó ciudadanía).

La característica de esta medida es que el país del inversionista doméstico trata el impuesto extranjero con ciertas limitaciones estatuto-

rias como si fuera un impuesto pagado a sí mismo. De acuerdo a como está anunciada la ley el impuesto extranjero se calcula aisladamente y esto es lo que limita el crédito del impuesto y acarrea problemas para calcular ese crédito.

De acuerdo con este sistema el objetivo es conseguir cierta neutralidad, siguiendo la ley, ya que lo máximo que se pagaría sería el impuesto mexicano (calculado como si surgiera de fuentes domésticas).

La neutralidad se estaría definiendo de manera que el impuesto no discrimine entre individuos con fuentes de ingreso tanto domésticas como extranjeras.

Pero debido a la diversidad y complejidad de los sistemas fiscales nacionales ha llegado a ser dudoso que se apegue a la neutralidad, siguiendo el sistema de crédito de impuestos.

Surgen varios problemas para asegurar la -

neutralidad y doble imposición con esta medida de crédito de impuestos, en primer lugar para asegurar la neutralidad tendrían que coincidir en los dos estados que tienen relaciones tanto comerciales como de factores productivos, los conceptos de ingreso gravable, su computación y la asignación de ingreso gravable, solo de esta manera se garantizaría la neutralidad además surgen otros problemas, como la cualificación de un impuesto extranjero para el crédito, la extensión del crédito y la plena utilización de un crédito que es exonerado.

Qué problemas pueden surgir para calcular el límite del crédito del impuesto, supongamos que ha coincidido los conceptos de fuente de ingreso y de ingreso gravable en los dos países, sin embargo existe además el problema para que coincidan las tasas impositivas de los países, si el país mantiene una tasa fija, digamos, para dividendos (como Estados Unidos que es de 48%) no habría ningún problema, ya que el límite del

impuesto estaría dado por esa tasa fija, pero si la tasa es gradual (progresiva) como en el caso mexicano ya no es posible actuar indiscriminadamente, como otorgar el crédito al computarlo de acuerdo a nuestras leyes; suponiendo que son marginales esos ingresos y sumárselos a los que surgieron de fuentes mexicanas ó considerarlos como los primeros ingresos del contribuyente (sea una empresa o individuo), si se actúa como se dijo primeramente es evidente que se le va a otorgar un crédito mayor que el que debía corresponderle si se actuara en términos de equidad, al actuar de la segunda manera el crédito sería menor (ya que las primeras tasas son mucho menores que las últimas).

No hay razones para asignar un crédito mayor ó menor a los ingresos provenientes del exterior.

Como se aseguraría la equidad y neutralidad, cual sería la forma de calcular el crédito

para no actuar discriminatoriamente.

El país doméstico gravara a los ingresos - extranjeros como si fueran los primeros para así minimizar la pérdida de ingresos fiscales y poder obtener parte de esos ingresos extranjeros - pero de esta manera no se evita la doble imposición ni la indiscriminización, una manera alternativa de calcular el límite sería aplicarles -- una tasa promedio a los ingresos provenientes -- del exterior, así se actuaría de una manera indiscriminatoria. Claro que habría que ver que - tan importante es el problema y eso dependerá de la cantidad de ingreso que la empresa obtenga -- del exterior si sobrepasa la cifra hasta donde - ya no crece la tasa de impuesto sobre las utilidades (42% máxima), entonces no tendría problemas la empresa para reclamar el crédito ya que - sería el ingreso proveniente del exterior gravado a la tasa del 42% (ese sería el límite del -- crédito para la empresa).

Antes de calcular el límite de su crédito

que la empresa debería reclamar, habría que calcular el ingreso gravable con los cuales existen también problemas (lo cual se verá posteriormente), además, ajustarse a la definición de ingreso gravable del estado mexicano, todo esto hace que sea difícil en la práctica, evitar la doble imposición con medidas unilaterales.

CAPITULO IV

CREDITO DE IMPUESTOS EXONERADOS

Este método de alivio tal como se aplica en el caso mexicano, así como en otras legislaciones, sirve para evitar que las exenciones de impuestos que otros países otorgan para incentivar la inversión extranjera, no vaya a trasladarse a la tesorería del país domicilio del inversionista.

El crédito de impuestos exonerados; o el hecho de acreditar impuestos que han sido exentos en el país donde se dirija la inversión extranjera, es un artificio utilizado por los países exportadores de capital para incentivar la salida de capitales y poner en ventaja al inversionista extranjero que aprovecha las ventajas ofrecidas por los países importadores de capital, es de hecho un subsidio que otorga el país exportador de capital al inversionista privado.

Para el caso de México estas reglas del -- crédito de impuestos extranjeros y el método de acreditar impuestos que son exentos son solo de interés teórico ya que rara vez son aplicadas en la práctica¹, el hecho de que México sea un - - país importador de capital hace pensar que este tipo de medidas no sean del todo acertadas ya -- que priva al país de divisas y acarrea problemas a corto plazo de Balanza de pagos (debido a la - salida de capitales, producto de que el inversionista trata de aprovechar las exenciones concedidas en otros países), además existe una pérdida de ingresos fiscales de parte del país.

Hay ciertas críticas al método de condonación de impuestos ó crédito de impuestos exonerados, en primer lugar como medida de incentivo, - ya que lleva a formas bastante ineficientes de - proporcionar asistencia al desarrollo económico,

1) Henry J. Gumpel. The International tax law - of México. Tax Institute of America Publication. 1966.

la reducción de tasas que otorgan los países en desarrollo además de las exenciones, lleva a formas de competencia, todos los países en desarrollo tratarán de dar este tipo de incentivos y hará que haya una pérdida de ingresos fiscales no recomendable para el país en desarrollo.

Otro de los problemas que acarrea este tipo de créditos es que lleva al país exportador de capital a que pierda su soberanía para gravar los ingresos de sus ciudadanos o residentes, bajo esta medida el país importador de capital impondrá la tasa impositiva a las inversiones ó ingresos provenientes de la inversión.

El método de crédito de impuestos exonerados, alejaría de la equidad tributaria, esta nos dice que todos los contribuyentes de ingresos iguales deben de pagar igual impuesto; (aunque hay que definir si la equidad es en términos nacionales ó internacionales ó sea, igual impuesto para los ciudadanos ó residentes con inversiones

en su país ó igual impuesto sin importar las - -
fuentes).

En el caso que se den por pagados impues--
tos exentos el contribuyente que tiene ingresos
que provienen del exterior, estaría sujeto a un
gravamen menor y con esto se discriminaría en -
contra de los inversionistas domésticos, la con
donación de impuestos también podría discriminar
entre los propios inversionistas extranjeros (el
que invierte en un país que dá exenciones y el
que lo hace en uno que no dá este tipo de incen-
tivos).

Desde un punto de vista de política exte--
rior, la condonación de impuestos como medida de
incentivos para alcanzar el desarrollo, puede es-
tar en oposición con una política de fomentar la
reforma fiscal básica en economías económicamen-
te retardadas², ya que puede hacer a un país im-

2) Véase a Jack Heller y Kennet M. Kauffman. In-
centivos Fiscales para el desarrollo Indus---
trial. CEMLA.- 1965.

portador de capital, que no se resista a aplicar este tipo de medidas, otorgando exenciones injustificables porque no contribuyan al desarrollo económico del país) a inversionistas nacionales ó extranjeros.

Todo lo que se dijo anteriormente relativo a la condonación de impuestos sería aplicable a países que son grandes exportadores de capital - como por ejemplo Estados Unidos que aparte de este tipo de medidas ofrece incentivos adicionales para invertir en el exterior como es el diferimiento del pago de impuestos hasta que estos sean repatriados, esto se hace para hacer que los inversionistas extranjeros reinviertan sus utilidades en los países en desarrollo (y así evitar el pago de impuestos por concepto de dividendos).

Para el caso de México, una medida de este tipo crea incentivos para que haya exportaciones de capital, lo cual es contradictorio con su si-

tuación existente de país importador de capital, este tipo de medidas crea problemas de balanza de pagos y sacrificio de ingresos fiscales lo -- cual es perjudicial para un país en desarrollo; quizás esto sea solo lo justificable como una me dida de reciprocidad, ya que México como país im portador de capital da este tipo de exenciones -- como incentivo a la inversión extranjera y nacio nal; y si los demás países exportadores de capi- tal no utilizaran el método de crédito de impues tos exonerados es posible que no se aprovechara el tratamiento fiscal que da el gobierno Mexica- no para promover la inversión directa extranje-- ra.

CAPITULO V

FUENTE DEL INGRESO

No hay reglas específicas y unificadas para aplicar un impuesto basándose en la fuente -- del ingreso, incluso los modelos que sirven de base para elaborar tratados internacionales de impuestos como el de la OECD (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) no contiene reglas para determinar la fuente del ingreso.

Como una materia de Equidad internacional, un país debe gravar el ingreso que se origina -- dentro de sus fronteras pero el problema es ver cómo definir el término "Originar" o sea cual es la fuente del ingreso.

Cuales serían las reglas para asignar el ingreso a cada país; un país en donde se utilizan sus recursos se manufactura y se vende la mercancía en ese mismo país no ofrecería problemas pa-

ra asignar el ingreso, los casos extremos es - -
cuando surgen los problemas.

Supongamos una empresa que tiene su oficina principal en el país A, y una empresa Manufac
turera (subsidiaria) en el país B y hace las ven
tas del producto en el país C; cual sería una --
forma equitativa de asignar la fuente del ingreso.

Si utilizamos un enfoque beneficio¹, o sea gravar de acuerdo con los beneficios que reciben del gobierno las empresas en cada país (por concepto de bienes intermedios proveídos por el gobierno que reducen costos); de esta manera, la base apropiada para gravar no serían las utilida
des de la empresa; sino mas bien los costos de la empresa; se estaría gravando por los servicios -
rendidos por el gobierno, no por los beneficios de la empresa.

1). Véa se Richard A. Musgrave.- Fiscal Systems.

Se podría hacer de otra manera; si suponemos que el margen de beneficios es igual por unidad de costos los beneficios pueden ser prorrateados en función de la participación de los costos en cada país; esto sería un punto de vista más realista y equitativo; aquí la empresa de mayor participación en los beneficios debería de incurrir en los mas altos costos; el país C. de las ventas solo se beneficiaría por sus costos de Venta; quizás sea verdad que los beneficios no hubieran surgido sin la venta pero esto no -- significa que en el país de la venta del producto sea el origen del ingreso.

Los problemas que surgen con el concepto de fuentes pueden dar lugar a que no se llegue a evigar la doble imposición; si las reglas del -- país donde se origina el ingreso son muy inclusivas; el ingreso de extranjeros puede estar sujetos a impuestos que no se puedan acreditar en el país domicilio o residencia del inversionista.

Por ejemplo, un país importador de capital

que considera que el ingreso procedente de la --
venta en el extranjero de artículos comprados en
el interior es ingreso de origen nacional, mien-
tras que el país exportador de capital considera
que todo el ingreso procedente de la compra de -
un país y la venta en otro se origina en el lu--
gar de venta, en este caso los importadores en -
el país exportador de capital a quienes se grava
en el país de compra no podrán reclamar una re--
ducción en su país de origen por el impuesto so-
bre la venta que en el segundo país establece so
bre las compras, de acuerdo con la ley de su - -
país, este no tiene ingreso externo.

Se considera que en los casos de bienes ma
nufacturados ó producidos en una sola entidad y
vendidos en el mismo país la fuente del ingreso
debe ser distribuida en los dos países². (país -
de la matriz y de la empresa subsidiaria en el -

2). Véase United Nations.- Tax Treaties between
developed and developing Countries.- 1969.

extranjero).

Algunos países específicamente los que están en desarrollo consideran necesario revertir el principio de la fuente del ingreso para así protegerse, los países exportadores de mano de obra (caso de baceros) y los países que exportan materia prima, de acuerdo con el principio de la fuente el lugar donde se origina el ingreso sería donde se producen y venden las mercancías, pero de esta manera no obtendría ningún provecho fiscal el país que exporta materias primas y afectaría su economía por eso se considera que debe adignársele cierto ingreso a este país para fines de imposición.

En el caso mexicano, sus reglas de fuente de ingreso extranjero no están muy desarrolladas por la simple razón de que hay muy pocas inversiones extranjeras por empresas mexicanas², La

2). Véase Henry J. Gumpel. op. cit. pág. 69

tendencia es como en otros países en desarrollo que aplican un amplio concepto de fuente, clasifican el ingreso de fuente doméstica cuando haya cualquier conexión con el país doméstico, por ejemplo los beneficios de venta por exportación, son siempre tratados como fuente de ingreso mexicano.

El ingreso de servicios rendidos por un individuo es tratado como ingreso de fuentes mexicanas si el pago por el servicio es hecho en México sin importar el lugar donde los servicios son rendidos. Esta misma regla es aplicada al ingreso de servicios rendidos en el extranjero por una sociedad mexicana.

En el caso de países industrializados la definición de fuente de ingreso extranjero es en un sentido geográfico, siendo fuente de ingreso extranjero todo lo derivado fuera del país³.

3). Véase United State Income Taxation of Privatized Investment in developing Countries, United Nations. 1970.

Los problemas que surgen del concepto de fuente se pueden evitar, si en lugar de utilizarse medidas unilaterales, se concertan tratados de impuestos internacionales que incluyan el concepto de ingreso gravable y fuente de ingreso gravable, solo de esta manera se garantizaría evitar la doble imposición de una manera completa, en el siguiente capítulo se verán otros problemas además de los definidos, que surgen por las diversas condiciones en que se encuentran los países en desarrollo y desarrollados; existen problemas especiales como por ejemplo que los países en desarrollo son solo importadores de capital y no hay un flujo recíproco, además la situación de la balanza de pagos de los países en desarrollo, hace que haya una constante necesidad de divisas, todo esto hace que se apliquen medidas especiales que no siempre coinciden en los dos tipos de países.

CAPITULO VI

PROBLEMAS ADICIONALES QUE SE PRESENTAN CON EL - SISTEMA DE CREDITO DE IMPUESTOS

Además de los problemas que surgen para definir la fuente del ingreso extranjero, las ta--sas progresivas y problemas de equidad y neutra--lidad del sistema tributario, el crédito de im--puestos extranjeros hace difícil evitar la doble imposición, por la diversidad de los sistemas im--positivos nacionales, es difícil tratar de apli--car los principios del crédito de impuestos a --los diversos ingresos derivados tanto del capital como del trabajo.

Existen ciertos modelos que pueden servir de base para aplicar los diversos principios, entre estos se encuentran el elaborado por la Orga--nización para la Cooperación y el Desarrollo Eco--nómico OBECN; por lo general este modelo utiliza el concepto de establecimiento permanente como -complementario del principio de la fuente; según

el modelo de la OECD un país solo tendrá derecho a gravar los ingresos originados en sus fronteras si existe un establecimiento permanente ligado a esos ingresos; esto es contrario a los intereses de países en desarrollo y favorece a los países industrializados, debido a lo adelantado de las comunicaciones es posible obtener grandes utilidades sin necesidad de que exista un establecimiento permanente en otro país (como quiera que este se defina) y esto haría perder gran cantidad de ingresos fiscales a los países en desarrollo.

Los países industrializados consideran que las actividades de una empresa extranjera en el país huésped deben alcanzar una cierta intensidad para justificar la imposición; este argumento lo ejercen principalmente los países exportadores de capital; los países en desarrollo aplican las reglas de tal manera que salgan menos afectados por eso es que tratan de dilatar el concepto de establecimiento permanente para que

su posición de países importadores de capital y exportadores de materia prima no se vea afectada.

De acuerdo a las reglas aplicadas en México cualquier actividad comercial llevada a cabo en el país da lugar a la obligación de pagar impuestos, o sea que no es necesario que exista un establecimiento permanente para que se pueda gravar (o el concepto de establecimiento permanente es muy amplio como para incluir cualquier actividad sin importar el período de tiempo, solo las utilidades que obtenga).

De una manera general las ventas de un inventario de bienes mexicanos mantenidos por una empresa extranjera estarán sujetas al impuesto sobre utilidades de la empresa de tasas que van hasta el 42%.

En el caso de Brasil¹ cualquier actividad de negocios sostenida por cualquier empresa no -

1). Véase United Nations Tax Treaties between developed and developing countries. pág. 57

residente lleva a cabo en el país da lugar a una obligación fiscal.

Viendo el modelo de la OECD de 1963 cualquier beneficio de negocio ó empresa de uno de los estados contratantes debe ser gravado en el otro estado contratante solo si la empresa mantiene un establecimiento permanente en ese estado y en la extensión de que esos ingresos sean atribuibles a ese establecimiento permanente. -- Aquí hay conflicto entre países en desarrollo e industrializados ya que la posición del modelo de la OECD excluye la posibilidad al país fuente del ingreso de obtener ciertos ingresos fiscales que le corresponden.

El concepto de establecimiento permanente serviría para limitar la jurisdicción fiscal del país fuente; para áreas específicas en el cual el país fuente tiene derecho a gravar y aquellas donde debe renunciar a esos derechos sobre ingresos fiscales.

En la práctica los países fuentes de ingreso son renuentes a dejar ir los ingresos fiscales que como país fuente tienen derecho a gravar, por eso los países desarrollados idearon el concepto de Establecimiento Permanente, para delimitar el área jurisdiccional del país fuente.

Un problema de definición que surge es la de beneficios ó utilidades de la empresa subsidiaria en el extranjero como asignarle los beneficios a esa empresa. De acuerdo con el modelo de la OECD, los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente (cualquier subsidiaria o sucursal de una sociedad extranjera) serían aquellos el cual serían ganados por tal establecimiento si fuera una entidad independiente. Los beneficios atribuibles serían los beneficios mostrados por los Libros del Negocio.

Surgen problemas con la determinación de los beneficios del establecimiento, debido a las deducciones que debe hacer el negocio para calcular

lar esas utilidades. En el modelo de la OECD -- ninguna deducción debe ser permitida por intereses y regalías pagadas por la Matriz.

En el caso de México ninguna deducción es permitida por gastos hechos por la sucursal en el extranjero, y en casi la mayoría de los países en desarrollo² ninguna deducción es permitida por gastos incurridos fuera del país.

La evasión fiscal es un problema que puede surgir, en la forma de calcular las utilidades de la empresa localizada en el país; la empresa puede facturar las importaciones con precios superiores a los del mercado mundial, provocando un precio excesivo y reduciendo la base imponible, esto sucede principalmente en países en desarrollo que son importadores de Capital ya que junto con el capital que reciben del exterior -- vienen la tecnología, asistencia técnica y uso de patentes, a través de estos medios se filtran

2). Véase Tax Treaties between. op. cit. Pág. 62

importantes sumas de utilidades evitando el pago de impuestos en los países en desarrollo, (esto sucede cuando las utilidades declaradas por filiales de empresas extranjeras son regularmente bajas.

Para evitar los abusos que se cometen existe un método indirecto de calcular las utilidades de la empresa filial, este es el método de prorrateo fraccional, este sistema funciona así: los beneficios del establecimiento (sucursal ó subsidiaria), son computados como una fracción ó porcentaje de los beneficios totales de la empresa, la validez de este método, claro está dependerá de la selección de factores de asignación para dar la propia ponderación a los elementos relevantes en el caso particular este tipo de factores de ponderación serían por ejemplo costo de mano de obra, cantidad de capital invertido ó empleado en la empresa ó algunos otros factores.

La evasión fiscal se puede presentar tam--

bién por la utilización de crédito de impuestos, al refugiarse los países exportadores de capital en paraísos fiscales (Tax Heaven), las operaciones financieras las realizarían las empresas en países con impuestos reducidos ó casi nulos - - (creación de Holding Companies), por medio de estos intermediarios se evitarían los impuestos. - Problemas de definición surgen con ciertos ingresos que no son propiamente provenientes de establecimientos comerciales ó de negocios y no se consideran ó no caben dentro de la definición de utilidades de la empresa.

Los intereses de las instituciones financieras, como clasificar estos ingresos, como utilidades de empresas ó cualquier otro tipo de intereses, si se consideran como utilidades de empresas podrían gravarse a una tasa más alta que si se considerara solo intereses; el modelo de la OECD considera a este tipo de intereses como cualquier otro y se pueden gravar con una tasa retenida en la fuente.

Como considerar a las empresas encargadas de dar servicio personales; los ingresos que obtienen se consideraran utilidades de empresa ó sólo como comisión y retener una tasa de impuesto en el país fuente. Si cada país los considera de diferente manera entonces pueden surgir -- problemas para reclamar el crédito.

Surgen problemas adicionales en el tratamiento que se les debe dar a todo tipo de ingresos provenientes tanto del capital como del trabajo, principalmente en relación a la definición de este tipo de ingresos y lugar de primera obligación a pagar el impuesto, estos ingresos serían los dividendos, intereses, regalías, comisiones de servicios técnicos e ingresos de servicios -- personales.

DIVIDENDOS

Tradicionalmente estos son gravados en el país de residencia del accionista, pero hay argumentos para gravarlos primeramente en el país -- fuente del ingreso, uno de estos argumentos es -

que al darle ese derecho al país fuente este puede gravarlos a bajas tasas y así animar la inversión extranjera; el modelo de la OECD reconoce el derecho al país fuente de gravar los dividendos en la fuente (solo si existe un establecimiento permanente).

Varios métodos son utilizados entre países en desarrollo y desarrollados³ para gravar los dividendos; algunos de ellos nos dicen que se grave totalmente en el país fuente de los dividendos y exención en la residencia, otros que se retenga el impuesto en la fuente y un crédito impuesto externo regular (sin crédito de impuestos exonerados) y así sucesivamente, estos métodos se utilizan en los tratados entre países en desarrollo e industrializados.

En el caso de México, los dividendos de empresas extranjeras con subsidiarias en el país se gravan a tasas graduadas que van de 15% (los

3). Véase Tax Treaties. op. cit. pág. 47

primeros 185,000) hasta tasas de 20% (ingresos mayores de 270,000); con estas tasas habría problemas para reclamar el crédito externo (por ejemplo en Estados Unidos que se cobra a una tasa fija de 48%).

INTERESES

Generalmente se le concede al país donde reside el inversionista el derecho de gravar primeramente y solo se le da derecho al país fuente de retener un impuesto a tasas límites; el modelo de la OECD da un límite a la tasa impositiva del país fuente de un 10%.

Surge un problema que si se grava a los intereses en bases netas ó brutas ó sea si se toman en cuenta los gastos hechos por el prestamista para dar el préstamo; al país fuente le interesa gravar en bases brutas por la necesidad de obtener ingresos fiscales, ya que los intereses netos se verían muy reducidos por la interven---ción de intermediarios financieros.

Al país en desarrollo no le convendría, retener altas tasas de impuestos ya que aumentaría el costo del préstamo (supuestamente el que si--gue prestado es el que paga el impuesto).

En el caso de México los intereses de empresas e instituciones extranjeras que realizan préstamos en el país son gravados a tasas graduales que --van del 7% para valores de renta fija, 10% para préstamos hechos por bancos extranjeros y el resto de intereses a tasas que van de 2,375% al 35% (para intereses mayores de \$ 300,000.00).

Los préstamos hechos por una compañía ex--tranjera a su subsidiaria mexicana no califica --por el impuesto de 10%.

REGALIAS Y COMISIONES POR ASISTENCIA TECNICA

El problema con las regalías consiste principalmente en el de la asignación del ingreso --gravable. El modelo de la OECD asigna la imposición del ingreso gravable de regalías al país --donde reside el recipiente de las regalías y ba--

sándose en el principio del establecimiento permanente el modelo otorga el derecho de gravar en el país fuente si el recipiente tiene un establecimiento permanente y gravarlas como utilidades de la empresa a las tasas establecidas.

En el caso de países en desarrollo surgen problemas especiales ya que por lo general son recipientes de tecnología y tienen problemas en la balanza de pagos por la salida de divisas por regalías como pago de conocimientos tecnológicos. Entonces tratan de beneficiarse un poco gravando a altas tasas estos pagos por regalías.

Los patrones que siguen los tratados para gravar las regalías son: a) imposición en el domicilio del propietario de la licencia y exención en el país fuente; b) imposición en el domicilio del dueño de la licencia y un limitado impuesto retenido en el país fuente. Existen problemas con respecto a gravar las regalías en bases brutas o en bases netas (tomando en cuenta los gastos de investigación).

En México las regalías se gravan como las utilidades de las empresas, a tasas que varían - hasta el límite de 42%. Los servicios técnicos; en México, los pagos hechos por asistencia técnica se gravan a una tasa fija de 20%, cuando una empresa extranjera por ejemplo de Estados Unidos rinde servicios técnicos a las subsidiarias mexicanas; los pagos hechos por concepto de impuesto a México no califican para crédito de impuestos de Estados Unidos, ya que Estados Unidos no los incluye los pagos por servicios técnicos como -- fuente de ingreso Extranjero.

INGRESOS DERIVADOS DEL TRABAJO

Bajo las reglas del modelo de la OECD el - país de residencia tiene el derecho de gravar -- primeramente los pagos por servicios profesionales u otro tipo de servicios llevados a cabo en su capacidad independiente.

Los servicios de un empleado pueden ser -- gravados por el país de residencia así como por

el país en el cual los servicios son rendidos, - este último tiene derecho a gravar si el empleado tiene cierto tiempo de vivir en el país donde los servicios son rendidos, o también si el ingreso sobrepasa cierta cantidad.

En el caso mexicano; el ingreso por servicios rendidos por los individuos es tratado como ingreso de fuente mexicana si el pago por el servicio es hecho en México sin importar donde los servicios son rendidos.

Para facilitar el intercambio cultural, comercial y técnico hay veces que el estado del residente propone que el país fuente deje de gravar los sueldos u honorarios del individuo a menos que pase de cierta cantidad ó de cierto período de tiempo de esta manera hay incentivos para aumentar el intercambio cultural.

CAPITULO VII

RESUMEN Y CONCLUSIONES

Es difícil pensar que con el crédito de impuestos extranjeros llegue a evitarse la doble imposición internacional del impuesto sobre la renta, la diversidad y complejidad de los sistemas nacionales de impuestos, hacen que la definición de ingreso en cuanto su origen no coincidan casi nunca en más de dos países, además la gran diversidad de tasas impositivas entre países, las deducciones que cada país está dispuesto a conceder para el cómputo del ingreso (por ejem--plo algunos países conceden deducciones de gas--tos ocurridos en el exterior hechos por la ma--triz y cargadas a la Subsidiaria Extranjera, otros calculan el ingreso gravable utilizando depreciación acelerada y otros no, etc.), las valoraciones y estimaciones son siempre importantes en el cálculo del ingreso y los juicios y opiniones pueden variar ampliamente. Aparte de estos problemas existen dificultades en cuanto a mate-

ria de administración, por ejemplo, como asegurar el cálculo que hace el contribuyente de sus ingresos en diversos países. Todos estos problemas hacen difícil evitar la doble tributación por medio de crédito de impuestos de una manera plena.

Existen además casos especiales como las empresas marítimas y aéreas que hacen difícil aplicar los principios de fuente de ingreso y cálculo de ingreso gravable; en estos casos, como calcular el ingreso gravable y la fuente de ingreso, cada país aplicara sus propias reglas, haciendo que el contribuyente sufra las consecuencias.

De ahí que la única solución para tratar de evitar la doble imposición es por medio de tratados bilaterales tanto de países en desarrollo como desarrollados, de esta manera las dos partes se pondrían de acuerdo tanto en cuestiones de reglas de fuente como de ingreso, cómputo, asignación, además podría haber un intercambio

de información así como de asistencia administrativa de parte del país desarrollado al país en desarrollo que beneficiaría a los dos países, solo por medio de tratados bilaterales, se podría evitar la doble imposición lo cual no es posible cuando se trata de hacer por medio de medidas estatutorias y unilaterales.

BIBLIOGRAFIA

- Crockett, Joseph P., Convenios para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la Renta OEA., BID, C.E.P.A.L. - Reforma tributaria para América Latina; Problemas de Política Fiscal.- Unión - Panamericana. 1964.
- Flores, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos, Editorial Porrrúa, S. A., 1961.
- Gumpel, Henry J., The International Tax. Law of México, Taxation of Foreign Income, -- Tax Institute of América Publication, 1966.
- Heller, Jack y Kennet M. Kauffman, Incentivos -- Fiscales para el desarrollo Industrial. C.E.M.L.A. 1965.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta. Editorial Porrúa 1965.
- Margain, Hugo B., Tesis: Para evitar la doble tributación en el Campo Internacional en materia de Impuesto Sobre la Renta, basado en la teoría de la fuente de in--greso gravable, 1956.

Musgrave, Richard A. Fiscal Systems, Nueva Haven
Conectituc Press, Yale University Press

Oldman, Oliver, Políticas Impositivas de los Países
menos desarrollados con respecto a
ingresos extranjeros y a Ingresos de -
los Extranjeros; la Imposición Fiscal
en los Países en desarrollo, U.T.H.E.A.,
1967.

United Nations, Tax Treaties between developed -
and developing countries, 1969.

_____ Tax Treaties between developed and de-
veloping countries, Second Report, - -
1970.

_____ United Nations, United States, income
Taxatión of private Investiments in deve
veloping countries, 1970.

PUBLICACIONES PERIODICAS.

Mutén, Leif, Relaciones tributarias Internacionales
Finanzas y Desarrollo, Revista --
Trimestral, Número 2, 1971, Fondo Moneta
rio Internacional y Grupo del Banco
Mundial..

Comercio Exterior, Banco Nacional del
Comercio Exterior, S.A. Octubre de 1971

