CAPITULO V

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION CELEBRADOS ENTRE MEXICO Y SUS PRINCIPALES SOCIOS COMERCIALES.

I. Aspectos Generales de los Tratados para evitar la doble tributación.

Francisco Cárdenas[30] señala que el interés constante de los organismos internacionales ha sido conseguir que los impuestos no sean un factor de distorsión en los intercambios comerciales internacionales al gravar doblemente la misma operación; se ha buscado, asimismo extenderse más allá de los límites territoriales para que ningún ingreso quede fuera del control de las autoridades fiscales donde residen los generadores de los mismos.

Lo anterior ha quedado resuelto con la celebración de convenios internacionales para evitar la doble tributación y los convenios de intercambio de información fiscal, que en palabras de Herbert Bettinger,[31] "son los instrumentos internacionales que permiten a los sistemas fiscales rebasar sus fronteras y ejercer mas allá de las mismas un control que derive en posibles actos de fiscalización".

Los primeros, sigue diciendo, "pretenden un equilibrio en el aspecto de la retención que impera en cada uno de los Estados contratantes, con el fin de que las tasas no sean un impedimento a la inversión, o un efecto de evasión y elusión, ya que al crearse un consenso entre los países partícipes, se aplicará la misma tasa en cada uno de ellos y su diferencia estribará en forma exclusiva, en las características que cada país le otorgue al concepto de ingreso universal, así como al crédito impositivo".

[30] Estudio del impuesto al valor agregado en relación al comercio internacional, con especial referencia a su neutralidad exterior y las operaciones de importación. Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta años al servicio de México. Tomo VI, Ensayos II, p. 514.
[31] Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación. Introducción.

Con la suscripción de estos convenios, los países que participan tienen la oportunidad de conocer las operaciones que lleven a cabo las empresas fuera de su extensión territorial, así como los ingresos que de las mismas se deriven.

Por otra parte, los contribuyentes se benefician de estos convenios en virtud de que sus ingresos se gravan por una sola vez, lo que alienta la inversión y las operaciones mas allá de las fronteras de su país de residencia.

Los convenios para evitar la doble tributación están basados principalmente en el modelo del Convenio de las Naciones Unidas (ONU), publicado en 1980 y el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de 1977, cuya última actualización se llevó a cabo en Septiembre de 1992.

El modelo de la OCDE ha recogido las experiencias del modelo de la ONU, de acuerdo con la opinión de Herbert Bettinger,[32] por lo que la mayoría de los países se ha apegado al primero como base para la celebración de sus acuerdos bilaterales en materia impositiva. La excepción la constituye Estados Unidos, quien en su Tratado de impuestos sobre ingresos se ha acogido a ambos modelos y ha agregado cláusulas que de acuerdo a su política fiscal son necesarias.

Ahora bien, el hecho de acogerse a cierto modelo no implica que en la práctica los estados contratantes se sujeten estrictamente a sus términos, sino que pueden ajustarlos a su propia política fiscal.

En el capítulo II se hizo referencia al marco jurídico interno que rige en materia de tratados internacionales, así como a la naturaleza jurídica de los mismos, por lo que en obvio de repeticiones nos remitimos al punto I.

En el ámbito internacional, el instrumento que rige la celebración y el cumplimiento de los tratados es el Decreto de Promulgación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y

[32] Op. Cit., p. 135

Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, del 21 de marzo de 1986.

Ese instrumento sólo puede ser invocado por los Estados que participen en un tratado o por las organizaciones internacionales, no así por los ciudadanos o empresas que se constituyen como sujetos pasivos de las obligaciones fiscales. Y es a través del propio convenio que se determina cuál de los Estados contratantes tendrá derecho a la recaudación y cuál no.

Todo lo anterior nos lleva a reflexionar que para lograr una mayor comprensión acerca de la estructura de los tratados para evitar la doble tributación, es necesario hacer un breve análisis de los siguientes elementos:

I.A. Sujetos;

I.B. Objeto;

I.C. Base y;

I.D. Tasa

I.A. Sujetos.

Al igual que en el ámbito interno, en materia fiscal internacional, se hace referencia a los sujetos activos y pasivos de la relación jurídica impositiva; siendo los primeros los estados que intervienen en la suscripción del tratado (estados contratantes) y los segundos, los residentes de los mismos.

Estos últimos, pueden ser personas físicas o jurídicas y obtendrán el beneficio de la aplicación del tratado en el país donde obtengan ingresos siempre, que en dicho país estén considerados como residentes en el extranjero.

Como ejemplo podemos citar, que en México deberán acreditar su residencia fiscal en los términos del artículo 4-A de la LISR, el cual señala que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trate y se cumplan con las disposiciones del propio tratado.

La forma en que se acredita dicha residencia es mediante constancia o certificación que expida la autoridad competente, la cual tiene vigencia durante el año en que se expidan.

También se benefician con la aplicación de esos tratados los establecimientos permanentes, es decir, los lugares de negocios en donde se desarrollan actividades empresariales, aun sin tener el carácter de residentes, entendiéndose entre otros las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales, de acuerdo con lo establecido por el artículo 2 de la LISR.

Los sujetos pasivos que son residentes del extranjero son aquellas personas, físicas y morales que son contribuyentes de alguno de los Estados contratantes en donde cumplen cabalmente con sus obligaciones fiscales. Estas personas, al momento de celebrar operaciones en el otro estado contratante, tienen el derecho a beneficiarse con el convenio en lugar de pagar doblemente el tributo.

I.B. Objeto.

De acuerdo con el criterio que sostiene Herbert Bettinger, el objeto de los convenios tributarios puede dividirse en tres aspectos:

1. Control sobre el ingreso universal;
2. Equilibrio de las tasas impositivas de retención y;
3. Equidad tributaria.

El primero de ellos se justifica con el hecho de que resulta prácticamente imposible detectar los ingresos de los contribuyentes que no se generan dentro de sus fronteras, si éstos no los declaran. Con la celebración del convenio, las autoridades tienen acceso a los elementos legales que impiden a los contribuyentes dejar de cumplir con sus obligaciones.

El segundo, implica que los Estados contratantes deben lograr un acuerdo en el que impongan una tasa de retención que deje a los inversionistas de ambos estados en igualdad de circunstancias.

Por lo que se refiere a la equidad impositiva, debe señalarse que los convenios a que nos hemos venido refiriendo tienden a evitar que un mismo contribuyente pague un impuesto más de una vez sobre el mismo ingreso.

I.C. Base.

La base impositiva la constituyen los ingresos que perciben los contribuyentes, en el Estado contratante en donde se consideran residentes extranjeros. Dichos ingresos para los efectos del tratado se clasifican como tutelados y no tutelados, siendo los primeros aquéllos a los que el convenio se refiere en forma individual para el efecto de aplicar una tasa de retención o no aplicar ninguna y los segundos los que no se señalan expresamente en el convenio y pueden entrar en el apartado que se refiere a "otras rentas"[33].

I.D. Tasa.

La tasa aplicable en los términos del convenio se expresa regularmente a través de un porcentaje sobre el importe bruto del ingreso del no residente, sin embargo, se da también la situación de que no se señale tasa alguna de retención, en cuyo caso, los ingresos deberán sujetarse a la tasa prevaleciente en la ley interna de cada país.

La cantidad que se pague en el extranjero se recupera en el otro Estado a través del acreditamiento o deducción, siendo éste el mecanismo que evita el doble pago del impuesto.

La legislación mexicana establece el método del acreditamiento contra el impuesto que corresponda pagar por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, siempre que dichos ingresos sean de los gravados por la ley del impuesto sobre la renta en el país.

[33] Op. Cit., p. 122.

El monto total del acreditamiento no podrá ser superior a la cantidad que resulte de aplicar la tasa vigente de ISR a la utilidad fiscal que resulte por los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Dicho acreditamiento se puede llevar a cabo en el ejercicio fiscal en que se realice el pago del impuesto en el extranjero o hasta en los diez ejercicios siguientes.

En el caso de Canadá, la doble imposición se elimina a través de la deducción del impuesto pagado en el extranjero respecto de las ganancias o beneficios obtenidos.

En Estados Unidos se utiliza, como en México, el sistema de acreditamiento de los impuestos pagados en el otro Estado contratante.

Señala Herbert Bettinger[34] que bajo el principio del acreditamiento, el impuesto pagado en el extranjero puede tener las siguientes alternativas:

a) Considerarse como un crédito que deberá disminuirse del impuesto que se determine en el país donde el sujeto pasivo tiene su residencia;
b) Tratarse parcialmente como acreditable y disminuirse del impuesto que se determine en el país donde el sujeto pasivo tiene su residencia;
c) Resultar no acreditable y por lo tanto, el sujeto pasivo pague el monto total del gravamen que se determine en el país donde sea residente.

En el supuesto de que el monto del impuesto acreditable sea superior al que se deba pagar en el país de residencia del sujeto pasivo, se pueden dar las siguientes situaciones:

a) Que el monto restante se recupere en otro ejercicio fiscal en forma histórica o actualizada;

[34] Op. Cit., pp. 127 y 128.

b) Que el monto restante ya no se recupere en otro ejercicio fiscal.

c) Que el monto restante se considere un gasto deducible en ese o en el siguiente ejercicio fiscal.

Las tasas que se pactan en los convenios fiscales son generalmente menores a las que se aplican en los estados contratantes, con el fin de no ser un obstáculo para la inversión.

I.E. Estructura de los Convenios para evitar la doble tributación.

Las cláusulas que contiene el modelo de la OCDE, que como ya se señaló, es el que México ha tomado como base para sus negociaciones, son las siguientes:

1. Alcance personal;
2. Impuestos incluidos;
3. Definiciones generales;
4. Residente;
5. Establecimiento permanente;
6. Ingresos por bienes inmuebles;
7. Beneficios de explotación;
8. Embarques;
9. Transporte fluvial y aéreo;
10. Empresas asociadas,
11. Dividendos;
12. Intereses;
13. Regalías;
14. Ganancias del capital;
15. Servicios personales;
16. Servicios personales dependientes;
17. Honorarios de directores;
18. Artistas y atletas;

19. Pensiones;
20. Servicio Gubernamental;
21. Estudiantes;
22. Otros ingresos;
23. Capital;
24. Método de exención;
25. Método de crédito;
26. Indiscriminación;
27. Procedimiento de acuerdo mutuo;
28. Intercambio de información;
29. Agentes diplomáticos y oficiales consulares;
30. Extensión territorial;
31. Entrada en vigor y;
32. Terminación.

A continuación se dará una breve descripción del contenido de las cláusulas que consideramos de mayor importancia, tomando como base el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico:

El alcance personal (artículo 1) se refiere a los sujetos a los que alcanza el convenio, es decir, los sujetos pasivos que se consideran residentes de uno o de los dos Estados contratantes.

Los impuestos incluidos (artículo 2) son aquéllos sobre los que se aplica el convenio tributario, los cuales, generalmente son impuestos directos como lo es el ISR; sin embargo, cabe la posibilidad de abarcar impuestos complementarios, como en el caso del convenio con Canadá, en el que se incluye el impuesto al activo.

En las definiciones generales (artículo 3) se precisan el sentido y los alcances de algunos conceptos que se van a utilizar a lo largo del texto del convenio;

Por lo que se refiere a la cláusula de residente (artículo 4), en ella se especifican los requisitos para que los sujetos pasivos se consideren residentes de alguno de los Estados contratantes y gocen de los beneficios del tratado.

La cláusula que define a un establecimiento permanente (artículo 5) determina las operaciones que son de naturaleza empresarial y que, por lo tanto, deben cumplir con todas las obligaciones fiscales correspondientes.

La cláusula que se refiere a empresas asociadas (artículo 9), regula las operaciones que se celebran en los Estados contratantes entre personas jurídicas vinculadas.

En la cláusula que se refiere al método de exención (artículo 23-A), se contempla la posibilidad de que alguno de los estados contratantes libere del pago de impuestos a los ingresos que se generan en su territorio y la forma en que se tratarán estos ingresos en el otro estado contratante; es una de las formas que se prevén para evitar la doble tributación.

El método de crédito (artículo 23-B) es otra de las formas en que los estados contratantes van a evitar la doble tributación; este método consiste en aplicar como deducción de los impuestos sobre ingresos o sobre el capital, en un estado contratante, la cantidad de impuestos que se pagó en el otro estado contratante.

La cláusula de la indiscriminación (artículo 24) determina que los Estados no podrán imponer gravámenes diferentes o especiales a los residentes del otro Estado contratante.

La cláusula sobre procedimiento de acuerdo mutuo (artículo 25) establece la posibilidad para los sujetos pasivos de acudir ante la autoridad fiscal cuando considere que se han violando en su perjuicio los términos del convenio.

Por lo que se refiere a las cláusulas que regulan los ingresos directos, solamente se hará alusión a aquéllas que sirven de base para los fines de la presente investigación:

Con relación a la cláusula que regula los ingresos por regalías, (artículo 13) cuando se generan en un Estado contratante y se pagan a un residente del otro Estado, se gravan en ese otro Estado si el residente es el beneficiario de las mismas. Se establece un porcentaje de retención obligatorio para ambos Estados contratantes, independientemente de lo que establezcan en su legislación interna.

Las que se refieren a los servicios personales independientes y servicios personales dependientes (artículoos 14 y 15) determinan que los ingresos que perciba un residente de un Estado contratante se gravan en el Estado donde se obtengan.

El protocolo contiene disposiciones que los Estados contratantes han considerado de importancia y que deben formar parte integrante del convenio tributario; estos preceptos reglamentan los alcances de las cláusulas.

De acuerdo con Herbert Bettinger, no todos los convenios para evitar la doble tributación contienen cláusulas protocolarias; sin embargo, concluye que aquéllos que se celebran entre Estados contratantes con niveles económicos desiguales, utilizan este apartado para aclarar, complementar o, en su caso, limitar los alcances de las cláusulas del tratado.

Es interesante el cuadro que incluye el autor aludido en su Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación, respecto a la estructura de los Tratados Tributarios, el cual a continuación se transcribe, haciendo la aclaración de que se basa en el modelo de la OCDE, por las razones apuntadas:

Estructura de los Tratados Tributarios

Aspectos Generales	**Ingresos Tutelados**	
	Directos	**Derivados**

Alcance Personal	Ingresos por bienes inmuebles	
Impuestos incluidos		
Definiciones Generales	Beneficios de Explotación	
Residente	Embarques, transporte fluvial y aéreo	
Establecimiento permanente	Dividendos	
Empresas asociadas	Intereses	
Método de exención	Regalías	
Método de crédito	Ganancias de capital	
Indiscriminación	Servicios personales independientes:	
Procedimiento de acuerdo mutuo		Artistas y atletas
Intercambio de información		Pensiones
Extensión territorial		Servicios gubernamentales
Entrada en vigor	Servicios personales dependientes:	Estudiantes
Terminación		Honorarios de directores
		Artistas y atletas.

II. Tratados para evitar la doble tributación celebrados entre México y sus principales socios comerciales.

Algunos de los países con los que México ha celebrado convenios son:

- Estados Unidos;
- Canadá;
- Ecuador;
- Venezuela;
- Suecia;
- Francia;
- Alemania;
- Suiza;
- España;
- Países Bajos;

- Gran Bretaña e Irlanda del Norte;
- Italia;
- Bélgica;
- Noruega;
- Finlandia;
- Dinamarca.
- Japón;
- Corea;
- Singapur;

Para los propósitos de este estudio, a continuación se darán los puntos principales de los convenios impositivos celebrados con Estados Unidos y Canadá en forma comparativa para destacar las diferencias entre uno y otro.

II.A. Ámbito Subjetivo (artículo 1):

Tanto en Canadá como en Estados Unidos, el convenio se aplica a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

En el convenio con Estados Unidos se determina que las cargas fiscales de los residentes de cualesquiera de los dos países se establecen en las leyes locales y no pueden incrementarse por virtud del propio convenio o cualquier otro acuerdo entre los Estados contratantes.

II.B. Impuestos comprendidos (artículo 2):

II.B.1. Canadá.

En el convenio se comprenden los impuestos sobre la renta de ambos Estados, es decir, aquéllos que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

En dicho convenio se incluye además el impuesto al activo de México y cualquier otro de naturaleza análoga que se llegasen a establecer en cualquiera de los dos países con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, ya sean adicionales o que sustituyan a los señalados.

II.B.2. Estados Unidos.

Los impuestos a los que se aplica el convenio son:

a) En México, el impuesto sobre la renta;

b) En Estados Unidos, los impuestos federales sobre la renta, los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras, y los impuestos especiales a las fundaciones privadas.

Se excluyen el impuesto sobre ganancias acumuladas, el impuesto sobre sociedades controladoras personales y las contribuciones a la seguridad social.

También se comprenden los impuestos de naturaleza análoga que se establezcan con posterioridad a la firma del mismo, ya sean adicionales o que sustituyan a los señalados.

II.C. Residente (artículo 4):

II.C.1. Canadá:

Es residente de un Estado contratante:

a) Toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

b) El gobierno de este Estado o una subdivisión política o entidad local del mismo, o cualquier agencia u organismo de dicho gobierno, subdivisión política o entidad.

Cuando una persona física sea residente en ambos Estados contratantes, su situación se resolverá conforme a lo siguiente:

a) La persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde vivía habitualmente.

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) En cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el asunto de común acuerdo.

Cuando se trata de personas morales residentes en ambos Estados, las autoridades competentes de los mismos tratarán de llegar a un acuerdo respecto de la forma de aplicación del convenio; a falta de este acuerdo, la persona se considerará fuera del ámbito del mismo.

II.C.2. Estados Unidos.

Para los efectos del convenio con ese país, residente de un Estado contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, *esta expresión* no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado.

Para los casos de residencia de personas físicas en ambos Estados, se siguen las reglas señaladas en el apartado anterior.

Las personas morales con doble residencia quedarán fuera de la aplicación del convenio.

II.D. Establecimiento permanente (artículo 5):

De conformidad con ambos convenios impositivos, "establecimiento permanente" significa, en términos generales, un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, en especial, las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

II.E. Beneficios de las empresas (artículo 7).

De acuerdo con los dos convenios impositivos que se han venido señalando, los beneficios que obtienen las empresas residentes de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que el residente realice o haya realizado su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso, los beneficios causan impuestos en ese otro Estado en la medida en que le sean atribuibles, pudiéndose deducir los gastos en que incurra dicho establecimiento permanente.

No se aceptan como gastos deducibles los pagos que efectúe el establecimiento permanente a la oficina central o alguna otra sucursal, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

II.F. Regalías (artículo 12):

Ambos convenios impositivos establecen que las regalías procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Pueden también someterse a imposición en el Estado del que procedan y de acuerdo con su legislación, pero si el preceptor de las "regalías" es el beneficiario efectivo, el impuesto exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de las Regalías, de acuerdo con el Convenio celebrado con Canadá y 10% de acuerdo con el celebrado con Estados Unidos.

El término "regalías", de acuerdo con este artículo, comprende todas las cantidades pagadas por el uso de derechos de autor, patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otro bien intangible.

También incluye las ganancias derivadas de la enajenación de los derechos indicados o bienes que estén condicionados a la productividad o uso de los mismos.

Lo anterior no se aplica cuando el beneficiario de las regalías sea residente de un Estado contratante y ejerce en el otro Estado contratante (de donde proceden las regalías) una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta servicios personales independientes a través de una base fija, con los que el derecho por los que se pagan las regalías tengan un vínculo efectivo. En estos casos, se aplican los artículos 7 o 14, respectivamente.

II.G. Trabajos independientes (artículo 14):

Los ingresos que, por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, obtenga un residente de un Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo que el residente disponga de una base fija en el otro Estado contratante para el ejercicio de dichas actividades, en cuyo caso los ingresos imputables a la base fija se gravan en ese otro Estado. Se considera también que la persona tiene una base fija cuando permanezca en otro Estado donde no es residente por mas de 183 días en un periodo de 12 meses.

Las actividades a que se refiere este artículo son principalmente las de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como

las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

II.H. Trabajos dependientes (artículo 15):

Los convenios en comento establecen que los sueldos y remuneraciones asimiladas, que obtengan los residentes de un Estado con motivo de su trabajo solo pueden someterse a imposición en este Estado, a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante.

II.I. Limitación de los beneficios:

El convenio celebrado con Estados Unidos contiene en el artículo 17, los supuestos en que deberán encontrarse los residentes de los Estados contratantes del convenio, para tener derecho a los beneficios que éste otorga, los cuales se señalan a continuación:

a) Ser una persona física, un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) Realizar actividades empresariales en el primer Estado y que los ingresos obtenidos en el otro Estado contratante se perciban en relación con dichas actividades empresariales o sean accesorias a las mismas.

c) Se trate de:

   1. Sociedades cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados;

   2. Sociedades que sean totalmente propiedad de un residente de este Estado contratante y cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados;

   3. Sociedades que sean:

      1) Totalmente propiedad de residentes de cualquier país que sea parte del TLCAN, cuya clase principal de acciones se negocie en un mercado de valores reconocido;

2) Totalmente propiedad en más del 50% de residentes de los Estados contratantes y cuya clase principal de acciones se negocie sustancial o regularmente en un mercado de valores reconocido situado en dicho Estado;

d) Que sean entidades con fines no lucrativos, exentas del impuesto sobre la renta en el Estado contratante de donde sean residentes, siempre y cuando más de la mitad de los beneficiarios, miembros o participantes de dicha organización tengan derecho a los beneficios del presente convenio.

e) Que sea una persona que satisfaga las siguientes condiciones:

1. Más del 50% de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 50% del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad de personas con derecho a los beneficios del presente convenio;

2. Menos del 50% de las rentas brutas de dicha persona se utilice para cumplir obligaciones con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente convenio;

f) Que la persona que solicite los beneficios respecto a ingresos por dividendos, intereses, impuestos sobre sucursales o regalías satisfaga las siguientes condiciones:

1. Más del 30% de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 30% del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas que sean residentes de un Estado contratante y que tengan derecho a los beneficios del presente convenio;

2. Más del 60% de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 60% del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad de personas que sean residentes de un país que sea parte del TLCAN;

3. A) Menos del 70% de las rentas brutas de dicha persona se utilice para cumplir obligaciones con

personas que no tengan derecho a los beneficios del presente convenio

B) Menos del 40% de las rentas brutas de dicha persona se utilice para cumplir obligaciones con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente convenio ni sean residentes de un país que sea parte del TLC.

Las demás cláusulas en ambos convenios se refieren, como ya se señaló en el tema de la estructura de los convenios, a temas que no son materia del presente estudio por lo que no se profundizará en éstas.

III. Consideraciones finales.

Para finalizar, cabe destacar que los convenios impositivos están encauzados a eliminar la doble tributación que se produce directamente sobre los ingresos y que solamente comprende impuestos federales, dejando de lado los estatales o provinciales; para evitar que esta situación provoque doble imposición al mismo ingreso, se han creado mecanismos que permitan la recuperación, vía deducción o acreditamiento de los impuestos locales que se generen en las operaciones de los contribuyentes.

Lo anterior da incentivos a los inversionistas para que realicen sus operaciones más allá de sus fronteras, en virtud de que pueden competir con los productores del otro Estado, porque el hecho de no pagar doblemente impuestos, les implica que sus costos se van a mantener al mismo nivel que cualquier fabricante o prestador de servicios local.

Por otra parte, la celebración de dichos convenios otorga la certidumbre a los gobiernos de que su tarea fiscalizadora es sobre el total de los ingresos de los contribuyentes y no solamente sobre lo que se genera en su propio territorio, al regular las operaciones que al llevarse a cabo, implican la intervención de autoridades de diversos países, dando la oportunidad de aplicar las leyes domésticas de cada Estado contratante.

CAPITULO VI

POSICION COMPETITIVA DE MEXICO EN RELACION CON SUS PRINCIPALES SOCIOS COMERCIALES DE AMERICA.

Durante los años noventa tuvo lugar el proceso de transformación de la economía mundial que conduce a la globalización. Esta, de acuerdo con la opinión de Alejandro Dabat y Alejandro Toledo,[35] es el resultado de cuatro décadas de internacionalización, sucedidas a partir del final de la segunda guerra mundial, y caracterizadas por un crecimiento más rápido de las transacciones internacionales que de la producción total mundial. El aspecto básico de este proceso de internacionalización, es la relación entre el dinamismo de las exportaciones y el producto bruto mundial agregado.

"Lo que se conoce hoy día como globalización, es un nivel históricamente determinado de internacionalización del capital, que se traduce en una reconfiguración del espacio geoeconómico, que descansa en una nueva y todavía naciente estructura y dinámica del conjunto de las relaciones internacionales. Además de internacionalización, globalización significa combinación específica de revolución informática, unificación/regionalización del mercado mundial, producción internacional integrada, titularización del crédito, aceleración de los procesos migratorios e incluso (en el sentido de concertación global) interdependencia ecológica mundial"[36].

La revolución informática y el establecimiento de redes digitales de comunicación e información, según los autores citados, aceleraron extraordinariamente el almacenamiento y procesamiento de la información y los contactos y transacciones, imponiendo una renovación radical del capital fijo existente y acelerando a un ritmo sin precedentes la circulación del capital.

[35] Internacionalización y crisis en México. Editado por el Centro Regional de Investigaciones Multidisciplinarias de la UNAM. Cuernavaca, Mor. 1999, p. 13.
[36] Alejandro Dabat y Alejandro Toledo. Op. Cit., p. 13.

"La interdependencia económica mundial se sustenta en los eslabonamientos productivos establecidos por el comercio, la aceleración de la inversión directa y los complejos productivos conformados en torno a las empresas multinacionales y los consiguientes eslabonamientos productivos transnacionales.[37] El ámbito operativo de la empresa transnacional abarca a la casi totalidad del mundo, acelerando su penetración en los países semi-industriales, que se convierten a su vez en importantes generadores de empresas transnacionales muy dinámicas."[38]

Desde los años 80 y a principios de los 90, se dieron una serie de procesos que modificaron la posición internacional de los principales países semiindustriales. Concretamente se pueden señalar, entre otros, el derrumbe del bloque soviético y la transición al capitalismo en Europa Oriental, la generalización del aumento en las exportaciones asiáticas, la aceleración de la reforma liberal-capitalista o la superación de la crisis de la deuda por los principales países latinoamericanos.

De acuerdo con la opinión de A. Dabat y A. Toledo,[39] estos fenómenos coincidieron con la recesión de los países industriales, y los procesos de integración regional lograron favorecer la reorientación del comercio y la inversión mundial hacia los países de Asia, América Latina, Europa Oriental y posteriormente, medio oriente y Africa, lo que dió lugar a la integración, globalización y regionalización supranacional del mundo de unos 30 países semiindustriales provenientes de lo que antaño era conocido como segundo y tercer mundo.

México se constituye como el prototipo de este proceso general por las características de su reforma económica, principalmente por la suscripción del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y Canadá.

---

[37] El término "eslabonamientos productivos transnacionales", se refiere a la red conformada por las distintas empresas transnacionales (ET), las alianzas estratégicas entre ET de diferente base nacional y los múltiples vínculos productivos entre ET y empresas privadas y públicas nacionales por medio de coinversiones, licencias o subcontrataciones. Dabat y Toledo. Op. Cit. p. 15.
[38] Dabat y Toledo. Op. Cit. p. 15.
[39] Op. Cit., p. 27.

A continuación se dará un horizonte económico de cada uno de los países de interés en el presente estudio, con el fin de determinar la situación competitiva de nuestro país.

I. Panorama económico.

I.A. México.

En los últimos años México ha mostrado un creciente dinamismo en el sector externo; la economía mexicana no depende ya en gran medida de las exportaciones petroleras. Según datos oficiales del gobierno mexicano, en 1998 las exportaciones totales alcanzaron 117.5 mil millones de dólares (mmd), un aumento de 6.4% con respecto al año anterior. Dicho aumento es atribuible al comportamiento de las exportaciones no petroleras, ya que en el año de referencia, las exportaciones petroleras disminuyeron 36.9% con relación a las observadas en 1997, siendo las más bajas de los últimos 10 años.

Las exportaciones de la industria maquiladora han sido el motor principal del crecimiento económico y la apertura comercial ha creado nuevos nichos de mercado para los productos mexicanos.

Lo anterior trajo también como consecuencia el incremento en las importaciones. En 1998 las importaciones totales alcanzaron 125.2 mmd, lo que representó un aumento del 14% con respecto al año anterior. En enero de 1999 las importaciones alcanzaron 9.2 mmd, lo que supera en 0.6% a las registradas en el mismo periodo de 1998.

México ha alcanzado el décimo lugar en el comercio internacional y el primero en América Latina, con el 39% de las exportaciones de la región y el 35% del total de las importaciones.

Las exportaciones mexicanas a América Latina han crecido 105%; a Estados Unidos, 142%; a la Unión Europea 40% y a los Tigres Asiáticos (Corea del Sur, Taiwán, Singapur y Hong Kong) 191% respecto a 1993.

Los tratados comerciales celebrados por México con diversos países brindan la certidumbre del acceso a los mercados, transparencia en la aplicación de reglas y los mecanismos institucionales para consolidar el libre comercio.

Sin embargo, esta recuperación ha comenzado a disminuir debido al efecto de la crisis financiera internacional. En un mundo globalizado, la reducción de los flujos financieros a los mercados emergentes a consecuencia de la crisis asiática, trajo como secuela el debilitamiento de la moneda mexicana frente al dólar. El peso experimentó cierta volatilidad desde mediados de Agosto hasta Octubre de 1998, colocándose al final de este periodo en más de $10.00 por dólar, antes de alcanzar un valor inferior a esta cantidad.

I.B. Estados Unidos de América.

La economía estadounidense se erige como una de las más estables y vigorosas a nivel mundial; sin embargo el efecto de la globalización se está haciendo presente, y se prevé la posibilidad de una desaceleración abrupta de su actividad productiva.[40]

Se ha visto en los últimos años el éxodo de los grandes capitales hacia las economías emergentes en virtud de su alta rentabilidad y bajo riesgo.

Existe un déficit internacional en bienes y servicios que se incrementó de $25.6 billones de dólares en Octubre de 1999 a $26.5 billones en Noviembre de ese mismo año como resultado del mayor crecimiento de las importaciones que de las exportaciones.

Las importaciones crecieron de $107.9 billones de dólares a $109.4 billones en el mismo período. Las de bienes fueron $92 billones en Noviembre y en Octubre de $90.7 y los servicios fueron de $17,4 billones en Noviembre, habiendo sido de $17.2 billones en Octubre.

---

[40] 1998Country report on economic policy and trade practices: U.S. Department of Commerce, Bureau of Economic Business Affairs. Department of State. Dirección en Internet: http://www.rrojasdatabankorg/instat.htm.

El déficit para los bienes se incrementó en Noviembre a $32,4 billones, habiendo sido de $31.8 billones en el mes anterior. En cambio, el superávit en el comercio de servicios fue de $6.3 billones en Octubre, teniendo una disminución hasta llegar a los $5.9 billones de dólares en el siguiente mes.

El incremento más notable en las importaciones fue en vehículos automotores, partes y motores (primordialmente en autos de pasajeros) y bienes de capital.

Las exportaciones aumentaron principalmente en el renglón de bienes y materiales de la industria y bienes de capital; el mayor decremento se situó en los renglones de comidas, alimentos y bebidas.

Lo anterior nos da una idea de la influencia que ha tenido la globalización en la economía de uno de los países más fuertes del mundo.

I.C. Canadá.

"Canadá tiene una economía basada en la alta tecnología industrial que se asemeja a la de los Estados Unidos en su rendimiento per capita, y patrones de producción. Su industria y servicios son predominantemente privados."[41]

Desde mediados de los años 80 las políticas económicas del gobierno federal hicieron énfasis en la reducción de la intervención del sector público en la economía y en la promoción de la iniciativa privada y la competencia; sin embargo, existen leyes que afectan directamente a la inversión extranjera, especialmente la proveniente de Estados Unidos cuando se trata de telecomunicaciones, radiodifusión, publicidad, energía, minas y servicios financieros.

[41] 1998Country report on economic policy and trade practices: Canadá. U.S. Department of Commerce, Bureau of Economic Business Affairs. Department of State. Dirección en Internet: http://www.rrojasdatabankorg/instat.htm.

La dinámica en el crecimiento económico de ese país se vio reducida en 1998 y 1999 debido al impacto global de los problemas financieros de Asia.

En los primeros 10 meses de 1998 el promedio en el precio del dólar canadiense fue de 68 centavos estadounidenses. La paridad se ve determinada por la oferta y la demanda en los mercados cambiarios. En el siguiente cuadro se muestra la paridad de la moneda canadiense, respecto al dólar estadounidense desde 1975 hasta 1997, la cual, como puede observarse, mostró una tendencia estable desde el año de 1994.

AÑO	TIPO DE CAMBIO (USD)	VARIACION PORCENTUAL
1975	1.017	-
1980	1.169	14.94
1985	1.366	16.85
1990	1.167	-14.56
1993	1.290	10.53
1994	1.366	5.89
1995	1.373	0.51
1996	1.364	-0.65
1997	1.385	1.53

Fuente: Banco de Datos R. Rojas. Dirección en Internet: http://www.rrojasdatabank.org/intstat.htm.

Canadá continúa siendo el principal mercado de exportación de los Estados Unidos y su socio comercial más importante.

Los precios de los bienes y servicios se establecen por el propio mercado, con excepción de los servicios gubernamentales, la mayor parte de los servicios médicos, algunos productos agropecuarios, incluyendo el trigo, huevo, aves de corral y productos lácteos.

I.D. Colombia.

La economía colombiana está basada en el libre mercado. La mayor parte de sus nexos comerciales y de inversión son con los Estados Unidos. A partir de 1990 se inició una transición de ser un régimen altamente regulado por el Gobierno a un acceso libre a los mercados. La

mayor parte de sus exportaciones la constituyen productos alimenticios, combustibles y animales vivos.

En 1997, el 38% de sus exportaciones tuvieron como destino a ese país y el 41% de sus importaciones tuvo dicho origen.

La apertura incluyó también la privatización de empresas estatales, puertos, ferrocarriles y bancos.

La paridad cambiaria con respecto al dólar se regula en base al libre mercado y la administra el Banco Central; dicho organismo opera en base a una "banda de precio" en la que se puede mover la paridad peso-dólar diariamente. El banco interviene en el mercado, comprando o vendiendo pesos, para mantener el precio dentro de la "banda".

Colombia, como miembro del Pacto Andino, tiene regulación de precios con respecto a ciertas importaciones agropecuarias, tales como trigo, sorgo, maíz, azúcar, arroz, cebada, leche y partes de pollo. El gobierno regula o establece también los precios sobre gasolina, electricidad, agua, drenaje, servicios telefónicos, transporte público, rentas, educación y productos farmacéuticos.

II. Panorama fiscal.

De acuerdo con este estudio, podemos observar que en los países que se han tomado como base, los derechos de propiedad industrial se consideran bienes de capital y asimismo, que el hecho generador del impuesto sobre la renta o equivalente, en relación con estos derechos, es la obtención de una ganancia por su venta o transmisión; esto, desde luego es desde el punto de vista del titular del derecho.

A continuación se dará la perspectiva del tratamiento fiscal de los derechos de propiedad industrial comparado.

II.A. Ingresos gravables.

En México el ingreso gravable para efectos del impuesto sobre la renta lo constituyen la totalidad de los ingresos disminuidos con las deducciones que procedan en cada caso.

La legislación estadounidense es similar a la mexicana en el sentido de considerar ingresos gravables a la diferencia entre los ingresos brutos (es decir, la totalidad de los ingresos, independientemente de la fuente) y las deducciones permitidas.

En Canadá se consideran ingresos gravables los provenientes de las propiedades de los contribuyentes (intereses, dividendos, rentas, regalías, etc.), las ganancias de los negocios, los sueldos y salarios y el 75% de las ganancias de capital.

En Colombia para determinar la renta gravable deben sumarse todos los ingresos realizados en el año y el resultado se disminuye con las devoluciones, descuentos y rebajas para obtener los ingresos netos; de estos últimos se restan los costos para obtener la renta bruta a la cual, finalmente, se le disminuyen las deducciones.

II.B. Gastos de Investigación y Desarrollo de Tecnología.

En México los gastos de investigación y desarrollo de tecnología son deducibles, siempre y cuando cumplan con una serie de requisitos, entre los que destacan los que se refieren a que su aportación deberá entregarse en fideicomiso irrevocable y que el monto de las aportaciones no deberán exceder del 1.5% de los ingresos del contribuyente en el ejercicio; dichas expensas pueden utilizarse para la adquisición de activos fijos relacionados con la investigación que se esté llevando a efecto.

En Estados Unidos los gastos de investigación y desarrollo de tecnología se deducen en el año en que se incurren, debiendo para llevar a cabo tal deducción, estar relacionados con la actividad económica del contribuyente; cabe aclarar que los gastos incurridos en la adquisición de bienes raíces y otros bienes relacionados con la investigación, deberán ser tratados como inversiones y amortizarse de acuerdo con las disposiciones

aplicables al efecto. Otra opción con la que cuentan los contribuyentes es la de considerar los gastos de investigación y desarrollo de tecnología como gastos y cargos diferidos y amortizarlos en un período que no puede ser inferior a 60 meses, contados a partir del mes en que comience a recibir ingresos relacionados con la citada investigación.

En Canadá dichos gastos se deducen al 100% en el período que corresponda a la venta o uso del producto o proceso para el que se invirtió o en el posterior, siempre que estén directamente relacionados con las actividades de la empresa; aun los inmuebles que se adquieran para estos fines gozan de dicho beneficio.

En Colombia quienes inviertan o hagan donativos destinados a investigación y desarrollo de tecnología, tendrán derecho a deducir el 125% del valor invertido o donado en el período gravable en que se realizó dicha erogación, sin que esta deducción exceda del 20% de la renta líquida determinada por el contribuyente antes de restar el valor de la inversión.

II.C. Amortización de los derechos de propiedad industrial.

Las erogaciones que se lleven a cabo con motivo de la obtención de las patentes, modelos de utilidad, diseños industriales y otros derechos de propiedad industrial son amortizables.

En México, dependiendo de la naturaleza del derecho, podrá aplicarse un 5% o un 15% anualmente. Concretamente, como ya ha quedado precisado con anterioridad, se aplicará el 5% a las marcas, avisos comerciales, nombres comerciales, uso de denominaciones de origen y secretos industriales y el porcentaje se elevará al 15% cuando se trate de patentes, modelos de utilidad, diseños industriales y esquemas de trazado de circuitos integrados o regalías sobre cualquier derecho de propiedad industrial, por lo que dichos bienes se amortizarán en 20 años en el primer caso y en 7 años en el segundo.

En Estados Unidos el lapso para amortizar los intangibles es de 15 años, calculando el porcentaje sobre la base ajustada de su valor gravable.

En Canadá la amortización se lleva a efecto dependiendo de la duración del derecho para aquéllos que tienen una vigencia definida, existiendo también la opción de amortizar las patentes adquiridas después del 26 de abril de 1996 a razón del 25% anual sobre la base de las tres cuartas partes de su valor; y para los demás derechos, tres cuartas partes de su valor se deprecian a razón del 7% anual.

En Colombia la amortización de los derechos de propiedad industrial cuya vigencia sea improrrogable no debe ser menor de 5 años, tomando como costo el 50% del valor de enajenación; los derechos cuya vigencia sea prorrogable no podrán amortizarse.

II.D. Regalías.

Las regalías que se pagan por el uso de la propiedad industrial en todos los casos son deducibles, siempre y cuando cumplan con los requisitos que para cada caso señala la legislación doméstica de cada país, los cuales ya han sido indicados en los capítulos III y IV de este estudio.

II.E. Tasas

II.E.1. México.

II.E.1.1. Personas morales residentes en territorio nacional.

Para las personas morales que perciban ingresos con motivo de la transmisión de sus derechos de propiedad industrial, la tasa de impuesto sobre la renta que se aplicará, después de llevar a efecto las deducciones procedentes, de acuerdo con los comentarios vertidos en el capítulo III del presente estudio, es de un 35%.

Además están obligados al pago del impuesto al activo a razón de un 1.8% sobre el valor de sus derechos de propiedad industrial y el impuesto al valor agregado cuya tasa es de un 10% si el acto generador del impuesto se lleva a efecto en la zona fronteriza o de un 15% si se realiza en cualquier otro lugar del país.

Las tasas de IVA que se aplican en el caso de la importación de los derechos de propiedad industrial serán de un 10% si los bienes se aprovechan en la región fronteriza y del 15% si el aprovechamiento se lleva a efecto en el resto del país. En el supuesto de la exportación de dichos bienes, se aplicará la tasa de 0%.

II.E.1.2. Personas físicas residentes en México..

La tasa que se aplica a las personas físicas va en razón al monto del ingreso percibido, después de hacer las deducciones permitidas por la LISR, pudiendo aplicarse una tasa que va desde 3% hasta 40%.

Quienes prestan servicios personales subordinados gozan de un subsidio que se calcula en base al impuesto sobre la renta a su cargo, dependiendo de los ingresos; de tal manera que quienes perciben ingresos mensuales inferiores a $388.76 (cantidades vigentes durante los primeros meses del año 2000) gozan de un subsidio del 50% y los ingresos mensuales superiores a $39,065.27, tienen una cuota fija de subsidio de $3,424.66.

Además de lo anterior, las personas físicas tienen derecho a acreditar mensualmente una cantidad que se denomina crédito al salario, por el cual quienes tienen a su cargo un impuesto sobre la renta de hasta $318.97 mensuales[42], quedan relevados, y quienes tienen a su cargo cantidades menores a la señalada, además de no pagar el impuesto sobre la renta, reciben por parte de sus empleadores una cantidad extra que estos últimos pueden a su vez acreditar contra los impuestos a su cargo.

Tal como sucede en el caso de las personas morales, las personas físicas que realicen actividades empresariales, deberán pagar, además el impuesto al activo y el impuesto al valor agregado en los términos señalados.

Los profesionistas independientes tendrán a su cargo, además del ISR, el IVA, de acuerdo a lo ya señalado en el apartado II.E.1.1.

[42] Cantidades vigentes al mes de enero de 2000.

II.E.1.3. Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Ya quedó establecido que para residentes en Estados Unidos y Canadá, por ser países con los que México ha celebrado convenios fiscales para evitar la doble tributación, la tasa que se aplica a los ingresos por regalías, es de un 15%; en cambio, si se trata de un residente en Colombia, se aplicará esta misma tasa tratándose de esquemas de trazado de circuitos integrados, modelos de utilidad, diseños industriales, secretos industriales y marcas comerciales y de un 40% si las regalías son por patentes, certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica, nombres y avisos comerciales.

II.E.2. Estados Unidos de América.

II.E.2.1. Sociedades.

La tasa de impuesto sobre la renta va desde 15% para ingresos gravables de hasta USD 50,000.00 hasta un 35% para ingresos que superan los 10 millones de dólares.

Además deberá pagarse un impuesto adicional, dependiendo del ingreso, que eleva las tasas hasta 35.5%.

Las sociedades gozan de una exención sobre los primeros USD$40,000.

II.E.2.2. Personas físicas.

La tasa que se aplica a los ingresos que perciben los individuos va desde un 15% de su ingreso gravable hasta un 35%.

Las personas físicas gozan de cantidades fijas de exención, de acuerdo a su situación personal, que van desde USD$22,500 hasta USD$45,000, de tal manera que para una persona casada por sociedad conyugal que perciba la misma cantidad de ingresos que una casada por separación de bienes, la tasa puede variar hasta en un 5%.

II.E.2.3. Ingresos de fuente externa y de no residentes.

La tasa que se aplica para los ingresos de fuente externa provenientes de países con los que no se tienen celebrados convenios impositivos, es del 30% sobre la ganancia neta. Si el lugar de donde provienen es México, la tasa será del 15%.

A las personas físicas no residentes se les aplicará asimismo una tasa del 30%.

II.E.3 Canadá.

II.E.3.1. Corporaciones.

La tasa que se aplica es de un 38% sobre los ingresos gravables, reducido con un 10% para los ingresos que también se gravan en las provincias.

Se aplican también un impuesto federal adicional del 3%, sobre el 10% de la rebaja del impuesto provincial, que se calcula antes de aplicar la deducción señalada; y otro impuesto federal adicional de 0.2% sobre el capital que exceda de $Cdn10,000,000.

Las entidades no residentes con establecimiento permanente en el país para la realización de sus actividades, relacionadas con actividades de negocios que se lleven a cabo en Canadá se gravan de la misma manera que cuando se trata de entidades residentes.

Además del impuesto señalado, las entidades indicadas están obligadas al pago del impuesto al valor agregado con una tasa de 7% sobre el valor de las actividades gravadas.

II.E.3.2. Personas físicas residentes.

La tasa a la que están sujetas las personas físicas varía de un 17% para ingresos gravables de hasta $Cdn29,590, a 29% para ingresos superiores a los $Cdn59,180.

Además de lo anterior, las personas físicas están obligadas a pagar un impuesto adicional de un 3% que se aplica al impuesto federal después de disminuir los créditos que señala la ley. Cuando el impuesto adicional, después de deducir los créditos, pero antes de sumar el impuesto adicional, excede de $Cdn12,500, se le aplica otro impuesto adicional equivalente al 5% del impuesto que supere la cantidad citada.

Los créditos a que hace referencia el párrafo que antecede son de $Cdn1,098.00 como crédito básico, adicionado en algunos casos con diversas cantidades que varían según los dependientes económicos de cada persona.

Los prestadores de servicios tendrán además la obligación de pagar el 7% por concepto de impuesto al valor agregado, sobre la contraprestación que reciban por servicios tales como transferencia de tecnología.

II.E.3.3. Personas físicas no residentes.

Se aplican las mismas reglas que para los residentes; solamente en el caso de que no deban pagar impuestos provinciales por no considerarse que los ingresos se obtuvieron en una provincia, el impuesto federal será adicionado con un 52%.

Las percepciones por concepto de regalías están sujetas a una tasa de 25%, a menos que se trate de residentes mexicanos, en cuyo caso, se aplica una tasa de 15% en virtud de los tratados internacionales.

II.E.4. Colombia.

II.E.4.1. Sociedades.

La tarifa que se aplica a la renta gravable es del 35% por concepto del impuesto sobre la renta.

Son sujetos también de los impuestos sobre remesas en caso de que transfieran rentas al exterior, a razón del 12% sobre la cantidad transferida; del impuesto sobre ganancias ocasionales, en caso de herencia legado o donación, con una tasa del 35% después de restar la cantidad exenta que, en su caso, proceda y del impuesto a las ventas con una tasa del 16%.

II.E.4.2. Sociedades extranjeras.

Las sociedades extranjeras están gravadas sobre sus rentas y ganancias de fuente nacional con una tasa del 35% y, al igual que las sociedades nacionales, son sujetos pasivos de los impuestos sobre remesas, sobre ganancias ocasionales e impuesto sobre las ventas.

Cuando los derechos de propiedad industrial impliquen una transferencia de tecnología y asistencia técnica y ésta se preste desde el exterior, las sociedades quedan relevadas del impuesto de remesas.

II.E.4.3. Personas naturales.

La renta líquida de las personas naturales colombianas está sujeta al impuesto sobre la renta con una tasa que puede ir desde $0 para ingresos de $1 hasta $9,000, hasta $8,866, adicionado con el 30% de la renta gravable del excedente de $40,200 para ingresos que superen esta última cantidad.

Los pagos provenientes de la relación laboral están sujetos a la tarifa indicada, gozando de una exención del 30% sobre el valor total de dichos ingresos.

Tratándose de profesionistas independientes, para efectos del impuesto sobre la renta, tienen derecho a considerar el 50% de sus ingresos como costos.

La concesión de licencias está gravada también con el impuesto sobre las ventas con una tasa del 16%.

Asimismo quedan obligados al pago del impuesto sobre ganancias ocasionales, gozando de una exención del 20% sobre el valor percibido, y aplicando la tarifa referida en el primer párrafo del presente apartado al excedente

II.E.4.4. Personas naturales extranjeras.

La tarifa que se aplica a la renta gravable de fuente nacional de personas que no tienen residencia en Colombia es de un 35%. Tratándose de ganancias ocasionales, se aplicará el mismo porcentaje.

Las personas extranjeras con residencia en Colombia, cuyas rentas provengan del exterior, están sujetas al pago del impuesto desde el quinto año o periodo gravable de residencia continua o discontinua.

La transferencia de rentas al exterior está también gravada con el impuesto sobre remesas a una tasa de 12%.

II.F. Forma de recuperar los impuestos pagados en el extranjero.

De acuerdo con la legislación mexicana y la estadounidense, los contribuyentes que paguen impuestos en el extranjero con motivo de sus actividades, tienen derecho a su acreditamiento, cumpliendo los requisitos que establece la legislación en cada caso, como ya se señaló en el punto número 4 del capítulo precedente.

En cambio, las leyes canadienses y las colombianas establecen el método de la deducción para este fin.

III. Consideraciones finales.

Consideramos que en México no se da suficiente impulso a la inversión en investigación y desarrollo de tecnología, pues el límite para tener derecho a su deducción es, como ya se indicó, de 1.5% de los ingresos del contribuyente.

El gobierno mexicano ha señalado como objetivo fundamental de su política económica, "la promoción de un crecimiento económico sustancial y sostenido, que se traduzca en un aumento permanente de los niveles de bienestar de la población".[43]

Tomando en consideración el tamaño de las empresas en nuestro país, nos podemos dar cuenta de que dicha cantidad no resulta suficiente para el logro de los objetivos que se persiguen con la inversión en el renglón señalado.

Si México quiere desarrollarse para poder competir con países como Estados Unidos y Canadá, que como ya se ha visto, son con mucha ventaja sobre otros países, sus principales socios comerciales en el mundo, se requiere dar incentivos para la inversión en el desarrollo tecnológico, que a fin de cuentas lleva hacia un crecimiento económico, lo que conduce a la creación de más y mejores fuentes de trabajo, llevando a su vez a un aumento en el gasto general de la población y, por lo tanto, a una mayor recaudación de impuestos.

Una forma de promover el desarrollo tecnológico podría consistir en permitir a los contribuyentes márgenes mayores de inversión en dicho sector y dar la oportunidad de deducir la totalidad de lo invertido en un lapso que no exceda del período en el que se lleve a cabo la investigación.

Ahora bien, el sistema que ha establecido el gobierno para lograr que los gastos en investigación y desarrollo de tecnología no se desvíen de sus fines, ha dado buen resultado, en virtud de que además de los contribuyentes, están las fiduciarias para velar por que las cantidades

[43] Criterios Generales de Política Económica 2000. Dirección en Internet: http://www.shcp.gob.mx/leo/index.html.

depositadas en fideicomiso se usen efectivamente para lo que fueron destinadas.

Podemos también darnos cuenta que en un país como Colombia, el gobierno trata de impulsar la inversión en el renglón señalado permitiendo, inclusive, una deducción superior a la erogación realizada (125%) y con un límite de 20% de la renta líquida.

Respecto a los ingresos gravables, las legislaciones de los países comentados tienen reglas similares en cuanto a que para su determinación se disminuyen las deducciones de los ingresos; sin embargo hay que destacar que Canadá guarda una ventaja en relación con los demás países al considerar como gravables solamente el 75% de las ganancias de capital, por lo que el 25% estará exento de impuestos federales.

Cuando hacemos un examen a las tasas de impuestos que se aplican para los contribuyentes de los países en estudio, se puede apreciar lo siguiente:

En México contamos con una tasa única de impuesto sobre la renta para sociedades de 35%, al igual que en Colombia, que se aplica a los ingresos gravables. Por su parte Canadá tiene una tasa para el mismo impuesto que es del 38%, cantidad en apariencia superior en un 3% a las señaladas; sin embargo, nos encontramos que en Canadá, las ganancias de capital están gravadas sólo en el 75%, lo que hace que la tasa real sobre este concepto se reduzca a tan sólo un 28.5%. Por otra parte, además de las deducciones, las empresas pequeñas canadienses gozan de una reducción del 16% de los primeros $Cdn200,000.00 y las empresas dedicadas a la industria manufacturera que no son elegibles para la reducción indicada, gozan de una disminución del 7% de la tasa impositiva, lo que nos lleva a una tasa del 31%. Asimismo, las empresas gozan de una reducción de un 10% del impuesto federal cuando sus ingresos están gravados también con impuestos provinciales. Lo anterior, sin olvidar que en ese país existen las tasas adicionales del 3% sobre la rebaja del impuesto provincial y 0.2% sobre el capital que exceda de $Cdn10,000,000.00.

Además del impuesto sobre la renta, los contribuyentes, tanto sociedades como personas físicas, están obligados en México al pago del

impuesto al valor agregado, en los supuestos de venta o prestación de servicios relacionados con la propiedad industrial. La tasa es del 15% si el hecho generador del impuesto se realiza fuera de la franja fronteriza; 10% cuando se lleve a cabo en la frontera ó 0% cuando se trata de exportaciones; la tasa del impuesto sobre bienes y servicios en Canadá es del 7% para la prestación de servicios en materia de propiedad industrial. En Colombia la tasa del impuesto es del 16% sobre el valor de la operación (cuando se trate de concesión de licencias y contratos de transferencia de tecnología), pero solamente se causará cuando los derechos de propiedad industrial sean de producción nacional. En los 3 países de referencia, este impuesto afecta principalmente al consumidor final, ya que los intermediarios pueden acreditarlo o descontarlo, conforme a su legislación doméstica.

Con respecto a las tasas aplicables en los Estados Unidos de América, para sociedades, encontramos una exención sobre los primeros 40,000 USD y de ahí en adelante una tasa que puede variar, dependiendo del rango de ingresos gravables entre el 15% y el 35.5% ya con el impuesto adicional incluido. En el supuesto de los ingresos de fuente externa y de ingresos obtenidos por extranjeros (individuos o sociedades) sin residencia en el país, la tasa que deberá aplicarse es de un 30% sobre los ingresos gravables.

Las tasas a que están sujetas las personas físicas residentes en México tienen un rango de entre el 3% y el 40% sobre los ingresos gravables, siendo los rangos de ingresos muy pequeños; sin embargo, los contribuyentes tienen derecho a un subsidio sobre el impuesto sobre la renta que se les determine y a una cantidad que se denomina crédito al salario, de tal forma que contribuyentes que perciben anualmente hasta $4,500.00 pesos aproximadamente, quedan relevados del pago del impuesto. A los residentes en Estados Unidos y Canadá que perciban ingresos provenientes de la explotación de sus derechos de propiedad industrial que tengan como fuente a México se les aplica una tasa de impuesto sobre la renta de un 15%, en virtud de los tratados para evitar la doble tributación celebrados con esos países. Los residentes colombianos que se encuentren en la misma situación tendrán que pagar impuesto sobre la renta sujetos a una tasa del 15% o 40%, dependiendo del derecho que estén explotando.

Las personas físicas residentes en los Estados Unidos gozan de una exención anual, como ya se ha señalado en el capítulo IV, que asciende

hasta USD$45,000 en el caso de personas casadas por sociedad conyugal o viudez, USD$33,750 si son solteros o USD$22,500 si son personas casadas por separación de bienes; dicha exención representa una gran ventaja con respecto a la legislación mexicana, ya que, como se ha visto, quienes perciben en México el equivalente a USD$500 estarán obligados al pago de impuestos.

Las personas físicas residentes en Canadá están obligadas al pago del impuesto sobre la renta con una tasa mínima de 17% para ingresos anuales de Cdn$0 a Cdn$29,590 y la tasa máxima es de 29% para ingresos que superen los Cdn$59,180, quedando gravados además con el impuesto adicional a que se hizo referencia en el apartado III.B.3.1 del capítulo IV; gozan además de créditos anuales para el pago de sus impuestos federales de por lo menos Cdn$1,098. De lo anterior se puede observar que los contribuyentes con percepciones anuales de hasta Cdn$6,500 quedan relevados del pago del impuesto, por lo que de nueva cuenta nos encontramos que México está en situación de desventaja con respecto a Canadá.

Por su parte, los no residentes de países que no tengan celebrado con Canadá convenio para evitar la doble tributación, están obligados al pago del impuesto a una tasa del 25% sobre el total de la percepción.

En el caso de Colombia, la tasa aplicable a las personas físicas varía de $0 hasta el 30% de la renta anual gravable. Los contribuyentes tienen derecho a una exención del 30% sobre el valor total de dichos pagos cuando se presten servicios personales; además de lo anterior, los profesionistas independientes podrán considerar como costo el 50% de sus ingresos. Estos últimos también están obligados al pago del impuesto sobre las ventas en los mismos términos que las sociedades. Los no residentes tendrán que pagar el impuesto sobre la renta a una tasa del 35%, misma que se aplica a los extranjeros residentes, pero cuando los ingresos de estos últimos provienen del extranjero, están obligados al pago del impuesto desde el quinto año o periodo gravable de residencia continua o discontinua.

De nueva cuenta estamos frente a mejores condiciones que las que existen en México.

Por los cambios económicos que se han dado en el mundo en los últimos años, México es el segundo país receptor de inversión extranjera directa (después de China), pero ello no obedece a que se presenten leyes fiscales más favorables que en otros países, sino a que la normatividad vigente[44] en materia de inversión extranjera permite la entrada de capitales sin oponer grandes obstáculos como en países de Asia y algunos de América Latina.

El gobierno mexicano ha señalado en sus Criterios Generales de Política Económica 2000 que "durante los últimos años, la política económica ha tenido como uno de sus principales objetivos fortalecer las bases de nuestra economía, ante la posibilidad de que se registren cambios repentinos en el entorno externo o interno".

"La política económica tiene como propósito fundamental incrementar de manera permanente el nivel de bienestar de nuestra sociedad. Para alcanzar este fin, es imprescindible promover el crecimiento económico sostenido con estabilidad de precios, que propicie la creación de empleos, que permita atender las necesidades de alimentación, salud y educación de la población, y que genere los recursos necesarios para combatir las condiciones de marginación que aún aquejan a diversos sectores y regiones de nuestro país".

"Para México, el crecimiento económico y la generación de más y mejores empleos son prioridades fundamentales. Hacer frente a este reto es una tarea de elemental justicia y entraña un gran desafío económico".

[44] Ley de Inversión Extranjera y su reglamento.