



**INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL
ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACION
UNIDAD TEPEPAN**



SEMINARIO:

**“LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y SUS
EFECTOS FISCALES”**

TEMA:

**“LOS ANTECEDENTES Y LA PROBLEMÁTICA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN
EL CONTEXTO INTERNACIONAL”**

**INFORME FINAL QUE PARA OBTENER EL TITULO DE CONTADOR
PÚBLICO PRESENTAN:**

GABRIELA CUEVAS VICTORIANO

GRISelda GERVACIO CRUZ

NORMA ISABEL CIPRIANO CABRERA

TRINIDAD GONZÁLEZ ALCOCER

RAÚL RAMÍREZ FLORES

CONDUCTOR DEL SEMINARIO:

C.P. HUGO RODRÍGUEZ BARBOSA

AGRADECIMIENTOS

Al Instituto:

Le agradecemos al Instituto Politécnico Nacional, por habernos dado la oportunidad de cursar la carrera de C.P. ya que gracias a ello hemos sido de los pocos afortunados en contar con una licenciatura y así poder luchar en esta vida.

Además este ciclo que concluye en nuestra vida no será el final de nuestros estudios, sino ahora como profesionistas egresados del Politécnico Nacional, tenemos el compromiso de actualizarnos constantemente y así poner en alto el nombre del Instituto Politécnico Nacional que tanto nos ha dado y que es la única forma en que podemos retribuirle la gran oportunidad brindada.

Gracias al Politécnico.

A la ESCA

Nuestro agradecimiento a la ESCA por haber sido nuestra segunda casa durante varios años, en los cuales nos dio todos los elementos necesarios para cursar la carrera y así ir adquiriendo los conocimientos necesarios durante la misma, por haber albergado todas las ilusiones con las cuales ingresamos siendo solo unos jóvenes deseosos de comerse al mundo a mordidas, ahora que hemos terminado nuestra etapa de estudiantes somos egresados de la ESCA, hemos logrado el objetivo que nos fijamos al ingresar a la ESCA, el adquirir el título profesional como C.P .

Ahora que concluimos nuestros estudios en la ESCA, le damos las gracias por habernos abierto sus puertas y ayudarnos a convertirnos de unos jóvenes a unos a unos profesionistas que día a día tratan de ser mejores, sabiendo que contamos con el apoyo de la E.S.C.A de que en un futuro podamos cursar una maestría, doctorado, o algún otro curso como egresados para seguir progresando como profesionistas.

Gracias a la ESCA.

A los Profesores

Agradecemos a todos nuestros queridos profesores, que durante la carrera nos dieron su tiempo, sus conocimientos, experiencias, consejos y el interés por forjar profesionistas dignos de merecer un título profesional y de servir a nuestra patria dignamente mismos que hoy en día nos han sido muy útiles en esta vida cada vez mas competitiva, además somos privilegiados al haber sido alumnos de profesores tan dedicados a la docencia y que con gusto nos transmitieron su sabiduría. Muchas gracias a todos nuestros profesores.

ABREVIATURAS

- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- ONU : Organización de la Naciones Unidas
- LISR : Ley del Impuesto Sobre la Renta
- OMC : Organización Mundial de Comercio
- CFF : Código Fiscal de la Federación
- EZLN: Ejército Zapatista de Liberación Nacional
- GATT: Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio
- TLCAN: Tratado de Libre Comercio de America del Norte
- EEUA: Estados Unidos de America
- SHCP: Secretaria de Hacienda y Crédito Publico
- FMI: Fondo Monetario Internacional
- BM: Banco Mundial
- PIB: Producto Interno Bruto
- ECOFIN: Consejo de Asuntos Económicos y Financieros

INDICE

Agradecimientos.....	2
Abreviaturas.....	3
Introducción.....	7
 CAPITULO 1. GENERALIDADES DEL FENÓMENO DE LA GLOBALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA	
1.1 Generalidades.....	8
1.2 Definición de globalización.....	8
1.3 Historia de la globalización.....	11
1.4 El papel del mercado.....	14
1.5 Oportunidades y amenazas de la globalización.....	14
1.5.1 Oportunidades.....	14
1.5.2 Amenazas.....	15
1.6 La globalización: apertura de fronteras.....	15
1.7 Globalización Alternativa.....	19
1.8 La incidencia de la globalización económica en los sistemas fiscales Nacionales.....	20
 CAPITULO 2. LA PROBLEMÁTICA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
2.1 Los precios de transferencia.....	30
2.1.1 Antecedentes.....	30
2.1.1.1 Generalidades.....	30
2.1.1.2 Historia de los precios de transferencia.....	31
2.1.1.3 Historia en México.....	34
2.1.2 Partes Relacionadas.....	37
2.1.2.1 Concepto de partes relacionadas.....	37
2.1.2.2 Definiciones.....	37
2.1.3 Precios de transferencia.....	38
2.1.3.1 Definición.....	38
2.1.3.2 Sujetos del precio de transferencia.....	38
2.1.3.3 Operaciones sujetas al precio de transferencia.....	39
2.1.3.4 Configuración del precio de transferencia.....	41
2.1.3.5 ¿Qué se necesita para determinar el precio de transferencia?.....	43
2.1.4 Problemática fiscal en un escenario de economía abierta.....	45
2.1.4.1 Introducción.....	45
2.1.4.2 Los modelos de relaciones económicas y la problemática fiscal.....	45
2.1.4.3 La problemática fiscal en el modelo import-export.....	46
2.1.4.4 La problemática fiscal en una situación de economía abierta.....	47
2.1.4.5 Deslocalización de bases imponibles y actividades por motivos fiscales.....	47
2.1.4.6 Competencia fiscal perjudicial.....	49
2.1.4.7 Doble imposición.....	49
2.1.5 La doble tributación internacional.....	50
2.1.5.1 Generalidades.....	50
2.1.5.2 Antecedentes de la doble tributación internacional.....	51
2.1.5.3 Concepto de tributo o tributación.....	54
2.1.5.4 Sujeto activo y pasivo.....	55
2.1.5.5 Nacimiento y Determinación.....	55
2.1.5.6 Plazo de pago.....	56
2.1.5.7 Exigibilidad del pago.....	56
2.1.5.8 Irretroactividad de la ley.....	57

2.1.5.9	Teoría de la doble tributación.....	57
2.1.5.10	El problema de la doble tributación internacional.....	58
2.1.5.11	Consecuencia de la doble tributación internacional.....	66
2.1.5.12	La evasión fiscal.....	66
2.1.5.13	Equidad tributaria internacional.....	69
2.1.6	La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades.....	70
2.1.6.1	La fiscalidad y la sociedad de la información.....	70
2.1.6.2	La opción del bit Tax.....	72
2.1.6.3	Otras opciones tributarias.....	73
2.1.6.4	Conclusiones.....	74
2.1.6.5	Problemas generales que el comercio electrónico supone para la fiscalidad.....	74
2.1.6.6	Desafíos que plantea el comercio electrónico.....	77
2.1.6.7	Las posibilidades que ofrece el comercio electrónico para la administración Tributaria.....	78
2.1.6.8	Principios generales para la tributación del comercio electrónico.....	79

CAPITULO 3. SOLUCIONES MUNDIALES A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1	El principio Arm´s Length.....	81
3.2	Medidas para atenuar o evitar la doble imposición internacional.....	82
3.2.1	Medidas unilaterales para atenuar o evitar la doble tributación internacional.....	82
3.3	Métodos para evitar la doble imposición establecida en los tratados tributarios.....	84
3.4	Acuerdos o Convenios para atenuar o evitar la doble tributación internacional.....	86
3.4.1	Contenido.....	89
3.4.2	Procedimiento de celebración de convenios	90
3.4.3	Ventajas de celebrar convenios.....	90
3.4.4	Desventajas de celebrar convenios.....	91
3.4.5	Tratados celebrados por México.....	92
3.5	Ámbito de aplicación y definiciones.....	98
3.5.1	Distribución de la potestad tributaria entre los estados en función de la clase De Renta.....	99
3.5.2	Otras disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición.....	102
3.5.3	Aplicación de los convenios en materia de impuestos sobre el patrimonio.....	103
3.5.4	Otros Convenios.....	104
3.6	Los modelos convenio para evitar la doble tributación de la ONU y OCDE.....	105
3.6.1	Modelo convenio para evitar la doble tributación elaborado por la ONU.....	105
3.6.1.1	Generalidades	105
3.6.1.2	Estructura.....	106
3.6.2	Modelo convenio para evitar la doble tributación elaborado por la OCDE.....	109
3.6.2.1	Generalidades	109
3.6.2.2	Estructura.....	110
3.6.3	Diferencias entre el modelo de la ONU y el de la OCDE	113
3.6.4	Otros modelos para evitar la doble tributación.....	113
3.6.4.1	Modelo del pacto andino.....	113
3.6.5	Situación actual de los convenios para evitar la doble tributación.....	114

CAPITULO 4. DIRECTRICES APLICABLES EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS TRADICIONALES Y ALTERNATIVOS EN LA DETERMINACION DEL PRECIO JUSTO DE MERCADO

4.1	Introducción.....	115
4.2	Conceptos y principios.....	117
4.2.1	Procedimientos de puesta en práctica de las líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales.....	124
4.3	Las directrices de la OCDE	127
4.4	Métodos Tradicionales	128
4.4.1	Método del precio comparable no controlado, CUPM (comparable uncontrolled price method).....	128
4.4.1.1	Concepto.....	128
4.4.1.2	Aplicación del método.....	128
4.4.1.3	El método según la OCDE.....	129
4.4.1.4	El método según la legislación de México.....	130
4.4.2	Método del precio de reventa, RPM (resale price method).....	130
4.4.2.1	Concepto.....	130
4.4.2.2	Aplicación del método.....	130
4.4.2.3	El método según la OCDE.....	132
4.4.2.4	El método según la legislación de México.....	132
4.4.3	Método de costo de producción mas utilidad fija CCPM(cost plus price method)...	132
4.4.3.1	Concepto.....	132
4.4.3.2	Aplicación del método.....	132
4.4.3.3	El método según la OCDE.....	134
4.4.3.4	El método según la legislación de México.....	135
4.5	Métodos Alternativos.....	135
4.5.1	Aspectos Básicos.....	135
4.5.2	Método de partición de utilidades.....	135
4.5.2.1	Concepto.....	135
4.5.2.2	Aplicación del método.....	136
4.5.2.3	El método según la OCDE.....	138
4.5.2.4	Conclusión.....	138
4.5.3	Método de margen neto de transacción.....	139
4.5.3.1	Concepto.....	139
4.5.3.2	Aplicación del método.....	139
4.5.3.3	El método según la OCDE.....	140
4.5.3.4	Conclusión.....	141
4.6	Caso practico de Cervecería Xicotencatl, S.A. de C.V.....	142
4.6.1	Descripción de la empresa.....	142
4.6.2	Desarrollo.....	148
4.6.2.1	Operaciones.....	149
4.6.2.2	Aplicación de los métodos.....	150
4.6.3	Análisis Porcentual.....	157
	Conclusión.....	159
	Anexos:	
	1. Modelo convenio para evitar la doble tributación de la ONU.....	161
	2. Modelo convenio para evitar la doble tributación de la OCDE.....	178
	Bibliografía.....	193

INTRODUCCION

La globalización trajo aparejada que diferentes empresas de distintos países se unieran entre sí o que empresas de un determinado país abriera sucursales, filiales o establecimientos permanentes en otros sitios por razones comerciales, de marketing, de producción, legislación, condiciones financieras y económicas de ese país, facilidad del transporte, cercanías de la extracción, tributarias, etc.

Esto trajo aparejado naturalmente que estuvieran bajo órbitas fiscales diferentes o que desarrollan una ingeniería fiscal para que elijan los países donde la carga fiscal es menor o si son varios países se tomen las ventajas de cada uno.

Esas diferentes empresas que pertenecen a un mismo conjunto económico cuando realicen operaciones comerciales entre ellas les asignarán precios diferentes a los bienes objeto que si fueran realizadas entre partes independientes. De todos modos los Fiscos pueden determinar ajustes para que ingresen diferencias ya que tienen la potestad de juzgar qué precios son aceptables.

Dentro de la materia fiscal internacional se observa la figura de los precios de transferencia, dicha figura tiene su apoyo tanto en las legislaciones internas de los estados como en los convenios que sobre doble tributación algunos países han firmado, independientemente del modelo tributario que haya empleado.

El valor de los bienes y de los servicios que se prestan o enajenan entre sujetos pasivos de diversos países siempre ha reflejado y provocado una atención especial en las autoridades fiscales que se ven involucradas, puesto que a través de la fijación de los precios y de los honorarios se pueden transferir utilidades o pérdidas a otro país donde es posible obtener un beneficio impositivo, al aplicársele a la utilidad una menor tasa de impuesto en tanto que en el caso de la pérdida se genera una recuperación de carácter acelerado.

La complejidad para determinar estos precios de transferencia ha llevado a los respectivos países a establecer, en su legislación interna, los métodos correspondientes tomando como base las directrices de la OCDE para llegar a demostrar ante terceros que los contribuyentes se valen de operaciones comerciales y, en su caso de prestación de servicios para eludir el pago de impuestos a las respectivas autoridades fiscales.

Es por ello que en este informe explicaremos la problemática de los precios de transferencia partiendo de la base de la doble tributación a nivel internacional, los convenios para evitar la doble tributación tanto de la OCDE como de la ONU y las soluciones que existen a nivel mundial para resolver dicha problemática.

CAPITULO 1. “GENERALIDADES DEL FENÓMENO DE LA GLOBALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA”

1.1 Generalidades.

El mundo se ve invadido por formas de producción y consumo, una preocupación por el deterioro incontenible de los recursos naturales, el avance de la pobreza; sin embargo, se hace referencia a un nuevo fenómeno que ha llegado a convertirse en un paradigma para los países en desarrollo.

La globalización engloba un proceso de creciente internacionalización del capital financiero, industrial y comercial, nuevas relaciones políticas internacionales y el surgimiento de nuevos procesos productivos, distributivos y de consumo deslocalizados geográficamente, una expansión y uso intensivo de la tecnología sin precedentes.

La identidad cultural de los diversos pueblos en la actualidad se va homogeneizando o generalizando según ciertas pautas comunes en marcha hacia una cultura estandarizada. Este proceso es propiciado por los poderes generadores de nuevas necesidades de consumo, que manejan a su vez los medios de comunicación social y la producción ofrecida.

La homogeneización es un proceso según el cual dos o más elementos se van configurando según pautas comunes, hasta adquirir la misma naturaleza o género que lo animan y de desvalores que lo debilitan y que al ser participados en común por sus miembros, los reúne en base a una misma conciencia colectiva.

1.2. Definición de globalización.

Etimológicamente, ciertos autores consideran más adecuado en español el término mundialización, galicismo derivado de la palabra francesa mondialisation, en lugar de globalización, anglicismo procedente del inglés globalization, puesto que en español «global» no equivale a «mundial», como sí ocurre en inglés.

Sin embargo, el Diccionario de la Real Academia Española registra la entrada «globalización», entendida como la «tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales» (DRAE 2006, 23ª edición), mientras que la entrada «mundialización» no está en el Diccionario, aunque están planeando incluirla

La globalización significa el aumento de la vincularidad, la expansión y profundización de las distintas relaciones sociales, económicas y políticas, la creciente interdependencia de todas las sociedades entre sí, promovida por el aumento de los flujos económicos, financieros y comunicacionales y catapultada por la tercera revolución industrial que facilita que los flujos puedan ser realizados en tiempo real.

En su dimensión económica la globalización puede ser entendida como una nueva fase de expansión del sistema capitalista que se caracteriza por la apertura de los sistemas económicos nacionales, por el aumento del comercio internacional, la expansión de los mercados financieros, la reorganización espacial de la producción, la búsqueda permanente de ventajas comparativas y de la competitividad que da prioridad a la innovación tecnológica, la aparición de elevadas tasas de desempleo y el descenso del nivel de las remuneraciones.

1.3 Historia de la globalización.

Es un proceso que todos reconocen como el más determinante de la década del noventa, pero que suscita opiniones muy encontradas. Si bien no es un proceso nuevo ha sido retomado con mayor énfasis en los países en desarrollo como premisa específica para lograr un crecimiento económico y erradicar la pobreza.

Los orígenes del fenómeno se remontan a las dos décadas posteriores a la Segunda Guerra Mundial, en el cual los países industrializados de Norteamérica, Europa y Asia alcanzan tasas de crecimiento del PBI tres veces superiores que en los 130 años precedentes, lo que a su vez provoca una expansión a nivel mundial de las transacciones comerciales de estos países.

Con el fin de regular las crecientes relaciones comerciales, los países en cuestión generaron una estrategia económica y política de liberar todas las barreras al libre comercio, implantadas por la Estrategia de Sustitución de Importaciones. Producto de ello son las negociaciones del GATT, la creación del FMI y el BM, las áreas de libre comercio subregionales, etc.

Este proceso se vio acelerado por las diferentes crisis en que se vio inmerso el entorno internacional en los años 1971 (crisis del dólar), 1973 y 1979 (crisis del petróleo) y en 1982 (crisis de la deuda); otro elemento que ayudo al avance vertiginoso del mismo fue el surgimiento de una teoría económica a tono con los requerimientos del fenómeno: el Neoliberalismo.

La especie humana ha mostrado una fuerte tendencia a extender su presencia en todo el mundo. Mucho antes de que aparecieran las primeras civilizaciones, el ser humano ya se había extendido por la totalidad de la superficie terrestre, con excepción de la Antártida. La historia de las civilizaciones conocidas muestra también que la gran mayoría ha tenido sólidas vocaciones expansivas. Las investigaciones históricas sobre el poblamiento de las diversas partes del mundo, han puesto de manifiesto que los grandes océanos de la Tierra fueron cruzados varias veces por gran cantidad de civilizaciones. En este sentido la histórica travesía de Cristóbal Colón en 1492 no constituye en sí misma un hecho inédito, pero abrirá camino a una expansión global de la civilización europea, que conquistará y colonizará bajo su dominio la mayor parte del mundo, casi con la única excepción de China y Japón. En 1494, en el primer tratado global de la historia, España y Portugal se reparten el mundo a ser conquistado por mitades, dividiendo el mundo en dos por la línea de Tordesillas.

La inmensa transferencia de riquezas que comenzaron a fluir desde las colonias de todo el mundo hacia Europa generó una acumulación de capital sin precedentes que dará origen a fines del siglo XVIII al sistema capitalista industrial. En el siglo XIX se produce la primera división internacional del trabajo, básicamente asignando a Europa la producción de bienes industriales y a los países no europeos, mayoritariamente coloniales, la producción de materias primas y alimentos, guiándose por la ventaja comparativa desarrollada por Adam Smith y David Ricardo. Durante cinco siglos masas crecientes de población europea producirán grandes migraciones hacia todos los puntos de la Tierra. En las últimas décadas del siglo XIX y las primeras del siglo XX se produce una enorme expansión del transporte, las comunicaciones, el comercio y las inversiones internacionales. Los capitalistas individuales europeos y norteamericanos tienden a fusionarse para originar grandes empresas de capital colectivo con mayores posibilidades de influir en los mercados: son denominadas corporaciones, trusts o sociedades anónimas. Estas corporaciones europeas y norteamericanas comienzan a instalar filiales en todo el mundo. Algunos estudiosos han denominado a este período como primera ola de mundialización.

En 1848, Karl Marx y Friedrich Engels describen la forma en que se conforma un mercado mundial y se desarrollan vínculos de interdependencia entre las naciones, postergando las peculiaridades nacionales:

La burguesía, al explotar el mercado mundial, da a la producción y al consumo de todos los países un sello cosmopolita. Entre los lamentos de los reaccionarios destruye los cimientos nacionales de la industria. Las viejas industrias nacionales se vienen a tierra, arrolladas por otras nuevas, cuya instauración es problema vital para todas las naciones civilizadas; por industrias que ya no transforman como antes las materias primas del

país, sino las traídas de los climas más lejanos y cuyos productos encuentran salida no sólo dentro de las fronteras, sino en todas las partes del mundo. Brotan necesidades nuevas que ya no bastan a satisfacer, como en otro tiempo, los frutos del país, sino que reclaman para su satisfacción los productos de tierras remotas. Ya no reina aquel mercado local y nacional que se bastaba así mismo y donde no entraba nada de fuera; ahora, la red del comercio es universal y en ella entran, unidas por vínculos de interdependencia, todas las naciones. Y lo que acontece con la producción material, acontece también con la del espíritu. Los productos espirituales de las diferentes naciones vienen a formar un acervo común. Las limitaciones y peculiaridades del carácter nacional van pasando a segundo plano, y las literaturas locales y nacionales confluyen todas en una literatura universal.

La burguesía, con el rápido perfeccionamiento de todos los medios de producción, con las facilidades increíbles de su red de comunicaciones, lleva la civilización hasta a las naciones más salvajes. El bajo precio de sus mercancías es la artillería pesada con la que derrumba todas las murallas de la China, con la que obliga a capitular a las tribus bárbaras más ariscas en su odio contra el extranjero. Obliga a todas las naciones a abrazar el régimen de producción de la burguesía o perecer; las obliga a implantar en su propio seno la llamada civilización, es decir, a hacerse burguesas. Crea un mundo hecho a su imagen y semejanza. (Manifiesto del Partido Comunista)

Entre 1910 y 1945, una serie de crisis económicas, en particular la gran depresión de 1929, y las dos sangrientas guerras mundiales (básicamente intra-europeas), causan grandes sufrimientos a los pueblos y enormes daños a las economías, llevando a la retracción del volumen y la importancia de los flujos internacionales de comercio. En esas condiciones se produce en 1917 la Revolución Rusa que establece el primer estado comunista: la Unión Soviética.

En 1945, poco antes de finalizar Segunda Guerra Mundial, las Naciones Unidas, aún en proceso de constitución, realizan una Conferencia Financiera en Bretton Woods (EEUU), donde se decide crear el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial. Poco después, en 1947, se firma el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), antecesor de la OMC.

Al salir de la Segunda Guerra Mundial decenas de países del este de Europa organizarán Estados comunistas y formarán un bloque comunista conducido por la Unión Soviética, el COMECON. El mundo comunista crecerá con nuevas revoluciones como la de China (1949), Corea del Norte (1952), Cuba (1959) y Vietnam (1970). Por su parte, los pueblos de las colonias europeas iniciaron una serie de luchas de descolonización que triunfaron en todos los casos y llevó a la creación de más de 100 nuevas naciones independientes. El mundo quedó dividido en dos bloques enfrentados en una guerra fría y conducidos por dos superpotencias: el bloque capitalista con el liderazgo indisputado de Estados Unidos y el bloque comunista con el liderazgo también indisputado de la Unión Soviética. El poder atómico con que contaron ambos bloques expuso a la Humanidad al peligro de una guerra nuclear y, por primera vez, a la posibilidad de autodestruirse como especie. Este inédito peligro para la Humanidad, produjo el fenómeno mismo de «guerra fría», y generó por primera vez una conciencia global de destino común como especie.

Entre ambos «mundos» capitalista y comunista, emergió un Tercer Mundo que se organizó como Movimiento de Países No Alineados que, aún manteniendo cierta relación con uno o con los dos bloques, se mantenían neutrales en la confrontación global. En la década de 1960, China, con un cuarto de la población mundial, se separa del bloque comunista soviético, y permanece básicamente aislada, sin siquiera tener representación en las Naciones Unidas. Lentamente reorganizará sus relaciones con el resto del mundo, y fundamentalmente su economía, abriendo paso a una inédita (y poco estudiada) economía socialista de mercado, denominada por otros como liberalismo socialista.

En ese mundo fragmentado de la segunda mitad del siglo XX la economía capitalista internacional se reorganizó en el marco de los Acuerdos de Bretton Woods.

El comercio internacional se expandió. Las corporaciones y trusts europeos, norteamericanos y ahora también japoneses, se organizan definitivamente como Empresas Multinacionales, con un gran poder económico y político. La crisis del petróleo de 1973 impulsó una reorganización radical del capitalismo, fundada en la

intensa promoción de la innovación tecnológica (TIC), la reforma total de la empresa y el desmantelamiento del Estado de Bienestar, históricamente impulsado por los gobiernos de Reagan en EEUU y Thatcher en Gran Bretaña.

El 9 de noviembre de 1989, se produjo la caída del Muro de Berlín, abriendo camino a la implosión de la Unión Soviética en 1991 y la desaparición del bloque comunista. A partir de ese momento comenzó una nueva etapa histórica: la globalización.

Momento de su inicio.

Pablo Vázquez señala que el actual proceso de globalización es parte de un proceso mayor iniciado en 1492 con la conquista y colonización de gran parte del mundo por parte de Europa. Marshall McLuhan sostenía ya en 1961 que los medios de comunicación electrónicos estaban creando una aldea global. Rüdiger Safranski destaca que a partir de la explosión de la bomba atómica en Hiroshima en 1945 nació una comunidad global unida en el terror a un holocausto mundial. También se ha asociado el inicio de la globalización a la invención del chip (12 de septiembre de 1958), la llegada del hombre a la Luna, que coincide con la primera transmisión mundial vía satélite (20 de julio de 1969), o la creación de Internet (1 de septiembre de 1969). Pero en general se ubica el comienzo de la globalización en la desaparición de la Unión Soviética y el bloque comunista que encabezaba. Si bien la autodisolución de la Unión Soviética se produjo el 25 de diciembre de 1991, se ha generalizado simbolizarla con la caída del Muro de Berlín el 9 de noviembre de 1989.

Fukuyama y el fin de la historia

En julio-septiembre de 1989 el economista político estadounidense Francis Fukuyama publica un artículo titulado El fin de la Historia, donde sostiene que «lo que podríamos estar viendo no es sólo el fin de la Guerra Fría, o de un particular período de post-guerra, sino el fin de la historia como tal: esto es, el punto final de la evolución histórica de la humanidad y la universalización de la democracia liberal occidental como la forma final de gobierno humano». El escritor, el artículo y sobre todo la frase de su título van a ser un constante punto de referencia a favor y en contra de la globalización. Sin embargo, desde un punto de vista histórico, y partiendo de la base que el motor de la historia son los conflictos, Fukuyama cae en un error otorgándole la categoría de «victoria total o planetaria» a un período que sólo significa la profundización, en mayor escala que antes, del sistema capitalista. Poco tiempo tardó la «historia» en demostrarle a Fukuyama su error: la insurrección del EZLN al sur de México (1994), las protestas multitudinarias en todo el mundo contra la globalización, el alzamiento del MST en Brasil, entre muchas otras, demostraron que, en ese sentido, la «historia» sigue gozando de «buena salud».

El Consenso de Washington

En noviembre de 1989 el economista estadounidense John Williamson incluyó en un documento de trabajo una lista de diez políticas que consideraba más o menos aceptadas por los grupos económicos con sede en Washington y lo tituló el Consenso de Washington. Con los años se convirtió en el programa de la globalización.

- I. Disciplina fiscal*
- II. Reordenamiento de las prioridades del gasto público*
- III. Reforma Impositiva*
- IV. Liberalización de las tasas de interés*
- V. Una tasa de cambio competitiva*
- VI. Liberalización del comercio internacional (trade liberalization)*
- VII. Liberalización de la entrada de inversiones extranjeras directas*
- VIII. Privatización*

Creación de la OMC

La creación en 1995 de la Organización Mundial de Comercio (OMC) es uno de los momentos decisivos de la globalización. Por estar integrada por la mayoría de los países de la población mundial: propiedad intelectual, regulación de empresas y capitales, subsidios, tratados de libre comercio y de integración económica, régimen de servicios comerciales (especialmente educación y salud), etc.

Crisis económicas: tequila, dragón, vodka, samba, tango

La velocidad y libertad alcanzada por los capitales para entrar y salir de países y empresas está asociada a una serie de crisis económico-financieras locales de impacto global. La primera de la serie se produjo en México en 1994/1995 y su impacto global se conoció como efecto Tequila. Con posterioridad se produjeron la crisis asiática en 1995/1997 (efecto Dragón), la crisis rusa en 1998 (efecto Vodka), la crisis brasileña en 1998/1999 (efecto Samba) y la crisis argentina en 2001/2002 (efecto Tango).

Las reiteradas crisis económicas han generado una amplia discusión sobre el papel desempeñado por el Fondo Monetario Internacional.

Detención de Pinochet y creación de la Corte Penal Internacional

En octubre de 1998 el ex-dictador de Chile, Augusto Pinochet, fue detenido en Londres acusado en España por tortura y terrorismo. El 24 de marzo de 1999 el Tribunal de los Lores del Reino Unido resolvió que Pinochet podía ser extraditado, aunque finalmente la extradición no fue completada debido a la supuesta demencia del comandante. El hecho es destacado como un punto de inflexión en la globalización de los derechos humanos.

Simultáneamente en 1998 se firmó el Estatuto de Roma creando la Corte Penal Internacional, que entró en vigor el 1 de julio de 2002 luego de alcanzar la cantidad de ratificaciones necesarias. En 2003 la Corte penal Internacional quedó constituida. El principal problema para el funcionamiento de la misma es la posición de los Estados Unidos, opuesto a su jurisdicción.

Ingreso de China a la OMC

En 2001 (Ronda de Doha) y después de 15 años de duras negociaciones, China ingresó en la OMC. De este modo el país más poblado del mundo (22% de la Humanidad), quinta economía mundial y la de mayor crecimiento en los últimos 30 años, se incorporó plenamente al mercado mundial. Los enormes desplazamientos de capital y trabajo que está causando la economía china, así como las consecuencias para el sistema mundial que tendrá la vinculación de una gigantesca y pujante economía socialista de mercado con el sistema capitalista mundial, son discutidos apasionadamente por los estudiosos de todo el mundo. Existe sin embargo un amplio consenso de que China, y su creciente liderazgo económico en Asia, está impulsando un proceso histórico que será determinante en el curso del siglo XXI y la orientación de la globalización mundial.

El 11 de septiembre de 2001

Los atentados del 11 de septiembre de 2001, contra el Centro Mundial de Comercio (World Trade Center) de Nueva York y el Pentágono, transmitidos en vivo y en directo por las cadenas globales de televisión a toda la Humanidad, adquirieron una significación mundial.

A partir de ese momento, la lucha contra el terrorismo internacional y la defensa de la seguridad nacional de los Estados Unidos, adquirirá una jerarquía prioritaria en la agenda global, propondrá la necesidad de restringir los derechos humanos para garantizar la seguridad, y reinstalará el valor del Estado.

Sin embargo, es necesario remarcar el impacto en la comunidad internacional de este fenómeno, que repercutió a nivel global de manera casi inmediata, iniciando acciones como la Invasión de Afganistán o el cierre de Fronteras de Estados Unidos y La Unión Europea.

La quiebra de Enron y la burbuja de la «nueva» economía

El 2 de diciembre de 2001 la quiebra de la empresa Enron sacudió al mundo económico: pocos meses antes la revista Fortune había premiado a la empresa como la más creativa de los últimos cinco años, y había asegurado que tendría un crecimiento continuo durante toda la década.

Los actos criminales en perjuicio de accionistas, trabajadores y la comunidad puso en cuestión todo el sistema de desregulación que caracterizó a la globalización y dio un gran impulso a la idea de responsabilidad social empresaria (RSE).

Las revueltas en París y las migraciones

En Noviembre, de 2005 miles de jóvenes franceses, hijos de inmigrantes provenientes del norte de África, protagonizaron durante dos semanas una revuelta que tuvo su sello en la quema de miles de automóviles en París. En la región de París, más de la mitad de la población menor de 15 años, es originaria de África, lo que ha dado un vuelco a la cultura de la zona en menos de una generación.

El acontecimiento sorprendió al mundo y puso sobre el tapete la cuestión de las migraciones internacionales y las desigualdades sociales y territoriales en la globalización.

Nuevos gobiernos en América Latina

Desde los últimos meses del siglo XX, una serie de gobiernos de nuevo tipo comienzan a triunfar en las elecciones de los países sudamericanos.

- a) En 1998, Venezuela elige al neo-socialista bolivariano Hugo Chávez.
- b) En 2002, Brasil elige presidente al dirigente sindical Lula da Silva del izquierdista Partido de los Trabajadores.
- c) En 2003, Argentina elige presidente el peronista de tendencia izquierdista Néstor Kirchner.
- d) En 2004, Uruguay elige al socialista Tabaré Vázquez del Frente Amplio.
- e) En 2005, Bolivia elige al sindicalista indígena Evo Morales.
- f) En 2006, Ecuador elige al economista izquierdista Rafael Correa
- g) En 2006, Nicaragua elige presidente a Daniel Ortega Saavedra de tendencia sandinista.
- h) En 2006, Perú elige presidente a Alan García Pérez líder del partido aprista.
- i) En 2006, Chile elige a la socialista moderada Michelle Bachelet como presidente.

Foro Económico Mundial (Foro de Davos)

El Foro Económico Mundial, también conocido como Foro de Davos, es una fundación privada creada en 1971 con la misión de reunir anualmente en el monte Davos de Suiza a los principales líderes económicos europeos. A partir de 1991 se transforma en la reunión cumbre de los líderes políticos y empresarios más poderosos del mundo. Es uno de los principales centros estratégicos de la globalización. Tiene su sede en Ginebra y está supervisado por el gobierno suizo.

Temas centrales del Foro de Davos

- 1991: La nueva dirección para el liderazgo
- 1992: Cooperación y mega competición
- 1993: La recuperación global

- 1994: Redefinición de los puntos básicos de la globalización
- 1995: Desafíos más allá del crecimiento
- 1996: Globalización de la economía mundial
- 1997: Construyendo la sociedad de la Red
- 1998: Prioridades para el siglo XXI. Crisis asiática y el nacimiento del euro
- 1999: El impacto de la globalización (Pacto Global)
- 2000: Internet y la ingeniería genética
- 2001: ¿Cómo mantener el crecimiento y crear puentes que termine con las divisiones?: un marco de acción para el futuro global
- 2002: El liderazgo en tiempo de fragilidad: una visión para un futuro común
- 2003: Construyendo confianza
- 2004: Asociarse para la Prosperidad y la Seguridad
- 2005: Decisiones contundentes para los tiempos difíciles
- 2006: Compartiendo seguridad y prosperidad
- 2007: El imperativo de la creatividad

1.4. El papel del mercado

Como fenómeno de mercado, la globalización tiene su impulso básico en el progreso técnico y, particularmente, en la capacidad de éste para reducir el costo de mover bienes, servicios, dinero, personas e información.

Esta reducción de la «distancia económica» ha permitido aprovechar las oportunidades de arbitraje existentes en los mercados de bienes, servicios y factores disminuyendo la importancia del papel de la geografía y la efectividad de las barreras de la política.

1.5. Oportunidades y amenazas de la Globalización

La inestabilidad de las condiciones económicas, de marginamiento y de limitación de las oportunidades se encuentra entre las más sobresalientes. En efecto, como todos los grandes fenómenos de la historia, la mundialización es portadora de oportunidades y riesgos.

1.5.1 Oportunidades

El proceso de globalización plantea la oportunidad de mejorar las condiciones de acceso a los mercados que anteriormente se hallaban fragmentados. Los flujos de información, tecnología y capital han sido los que han incrementado su movilidad y por consiguiente constituyen los mercados donde más han mejorado las condiciones de acceso para economías con menor capacidad relativa de generación interna.

También crea nuevas oportunidades en tanto incrementa la competencia, sienta las bases para el establecimiento de nuevas alianzas empresarias y sociales y contribuye a la desarticulación de los oligopolios establecidos.

No es para sus países miembros únicamente un sistema que les proporciona una ampliación de mercado, sino también un instrumento fundamental de política externa. De darse esta condición, orientada adecuadamente, tendería a producir un doble beneficio:

Contribuir significativamente en la construcción de un orden mundial multipolar.

1.5.2 Amenazas

La que más se destaca es la heterogeneidad de un fenómeno que se aplica a los bienes, servicios, capitales y de manera bastante desigual, a los hombres.

Aquellos que detentan un empleo de producción o de servicio de carácter personal, ven el empeoramiento de su nivel de vida.

El riesgo de marginamiento de los más pobres se ve aumentado por el hecho de que los países más avanzados tienden a concentrar la asistencia para el desarrollo en los países pobres que menos manifiestan una voluntad de movilizar todos sus recursos para salir adelante por sí mismos. Todo ello sin contar con el peligro de que se exacerben los conflictos comerciales o que estallen crisis financieras. En los últimos diez años, la economía mundial se vio sacudida por el peso del endeudamiento excesivo, la fluctuación de los tipos de cambio y las olas especulativas. La más reciente, la crisis mexicana de 1995 puso en evidencia los riesgos financieros de la globalización.

La mundialización es a la vez una oportunidad y una amenaza. La integración con la economía mundial abre el camino para que los países pequeños de bajos ingresos se industrialicen de una manera que no era posible cuando estaban de moda las políticas de industrialización no generadoras de deuda en los decenios de 1960 y 1970. Al mismo tiempo, cuando se consideran la expansión de las exportaciones, las corrientes de inversiones extranjeras y el crecimiento económico e industrial resulta claro que los países que no han podido integrarse, como los del África subsahariana, están quedando rezagados.

La mundialización es la respuesta de las empresas privadas al entorno cambiado y cambiante de los negocios internacionales.

Amenazas de las empresas

La mundialización ha modificado la naturaleza y la pauta de la industrialización. Aún las empresas pequeñas se ven enfrentadas a competidores internacionales.

Los países en desarrollo más avanzados están perdiendo las ventajas competitivas en sectores de índice de mano de obra muy elevado. La elevación de los salarios reales ha erosionado sus ventajas de costos, mientras que las cuotas impuestas por los países industrializados limitan su acceso a los mercados, obligándolos a reubicar algunas de sus operaciones de elevado índice de mano de obra en economías de salarios bajos.

La declinación del empleo en la industria manufacturera a medida que las nuevas tecnologías genéricas sustituyen mano de obra por capital, pese a las ventajas comparativas de una mano de obra abundante. Un desplazamiento hacia una mayor dependencia de la producción primaria y algunos servicios (turismo), causados por la pérdida de las ventajas comparativas en la manufactura debida a una actualización tecnológica inadecuada, o al cierre de industrias de sustitución de importaciones que no pueden competir en condiciones de economía abierta.

1.6 La globalización: apertura de fronteras

Posibilidades y riesgos que brinda:

La globalización es un proceso multidimensional, aunque hay razones para pensar que es ante todo un proceso económico hecho posible por cambios provenientes de la ciencia y la tecnología.

La digitalización de las comunicaciones humanas ha revolucionado la producción, el almacenamiento y el acceso a la información. Si la revolución industrial multiplicó la fuerza del hombre, la evolución informática

multiplica la capacidad del cerebro humano. Hoy la información se ha democratizado, y está al alcance de quien posea una computadora y un módem para acceder a Internet.

Las nuevas tecnologías están creando un mundo donde los valores y las economías repercuten de un lado a otro; la cultura y los valores humanos están siendo modelados por un medio electrónico. Nunca antes las sociedades habían quedado completamente supeditadas al mercado comercial para determinar sus valores y sus modelos.

Los llamados procesos globalizadores redundan en la redistribución de privilegios y despojos, riqueza y pobreza, recursos y desposesión, poder e impotencia, libertad y restricción. Las divisiones territoriales y segregaciones de identidad que imponen y promueve la globalización de los mercados e información, no reflejan la diversidad de socios en pie de igualdad.

Apenas el 22% de la riqueza global pertenece a los llamados países en vías de desarrollo, que abarcan al 80% de la población mundial.

Los beneficios de la globalización están siendo desigualmente repartidos entre las diversas regiones, entre los diferentes países y en el interior de los mismos, lo cual conlleva severos procesos de fragmentación y polarización.

La globalización les da a los países extremadamente ricos nuevas oportunidades para ganar dinero de manera más rápida. Estos han utilizado la tecnología de punta para desplazar grandes sumas de dinero alrededor del globo con extrema rapidez y especular con eficiencia creciente. La globalización es una paradoja: beneficia mucho a muy pocos a la vez que excluye o margina a dos tercios de la población mundial.

La globalización implica transformaciones espaciotemporales que afectan los modos y estilos de vida concretos de las personas, producto de los cambios de escala y de la aceleración de

Los cambios, en especial aquellos debido a las innovaciones tecnológicas y a los crecientes niveles de complejidad de la vida urbana. Así se reconfiguran los sistemas de percepción y representación del tiempo y el espacio, que constituyen el entramado básico de los mundos de la vida, de la historia concreta de los individuos y grupos sociales, de sus mitos y sus ritos.

La estandarización de productos y servicios: significa que éstos tienen poca o nula variación entre los distintos países o regiones donde se distribuyen.

Reducción de barreras arancelarias: ha introducido el llamado consumo de productos masivos, permitiendo que muchos países tengan acceso a éstos.

Factores que impulsan su desarrollo:

- Apertura de mercados.
- Desarrollo de los medios de comunicación y transporte, especialmente Internet.
- Crecimiento y fusiones entre empresas.
- Privatización de empresas públicas.
- Desregulación financiera internacional.

Beneficios potenciales:

- Economía y mercado globales, que puede llevar a un mejor aprovechamiento de los recursos.
- Acceso universal a la cultura y la ciencia.
- Mayor desarrollo científico-técnico.
- Mayor capacidad de maniobra frente a las fluctuaciones de las economías nacionales.
- Cooperación internacional.
- Sistema global de protección de los derechos humanos.

Riesgos:

- Falta de control sobre los mercados y las empresas multinacionales (gobernancia).
- Aumento de los desequilibrios económicos, sociales y territoriales.
- Concentración de la riqueza y aumento de la desigualdad social.
- Incumplimiento de los estándares laborales mínimos (empleo precario).
- Daños al medio ambiente.
- Amenaza a la diversidad biológica y cultural.
- Aumento del riesgo de transmisión y diseminación de enfermedades infecciosas.
- Predominio de la Economía financiera-especulativa sobre la Economía real.

Su naturaleza:

La globalización se produce a partir de la confluencia de una compleja serie de procesos sociales, políticos, económicos y culturales. Los principales son:

1. Sociedad de la Información como superadora de la Sociedad Industrial.
2. Las Empresas Multinacionales (EMN) y su influencia creciente en la economía mundial.
3. La caída del muro de Berlín en 1989 y sobre todo el colapso de la Unión Soviética en 1991, que terminó con el mundo bi-polar de la Guerra Fría, abrió nuevos horizontes para los países de Europa del este que ahora se están integrando en la Unión Europea (UE) y creó un nuevo escenario favorable a la expansión del mercado internacional.
4. La limitaciones y posterior crisis del Estado de Bienestar que comienzan a manifestarse a finales de la década del 60, y que tiene su más clara expresión histórica en los gobiernos de Reagan (1981-1989) en EEUU y Thatcher (1979-1990) en Gran Bretaña.
5. La integración de los mercados de capital.

En este escenario los factores económicos encuentran un terreno favorable para su expansión y la posibilidad de generar nuevas interrelaciones entre los mercados de todo el mundo (consumidores, trabajo, recursos naturales, inversiones financieras, etc.). Por sus características, las Empresas Multinacionales se encuentran en óptima situación para aprovechar el nuevo escenario.

Estas fueron las pautas de una primera relación comercial, la misma que fue modificándose para beneficio de ambas partes como en China e India, donde conducen sus los negocios para aprovechar la tecnología que les llegaba. Actualmente estos dos países no sólo ofrecen mano de obra barata, sino que adicionalmente ofrecen personal altamente capacitado en ciencias, ingeniería y tecnología que ofrecen consultorías y servicios del más alto nivel a grandes corporaciones internacionales.

En lo cultural:

Cabe dejar claro que la globalización no es un fenómeno mundial del todo positivo y eficaz y que si trae algunas ventajas estas no serán tan relevantes mientras el mundo siga sumido en la moral del más fuerte o, en términos más conocidos, «capitalismo salvaje».

La globalización no conviene a los países sub. desarrollados

- La homogenización que produce este fenómeno, implica una pérdida en la integridad de las culturas de los países participantes
- La oportunidad de diversificar y relacionar las costumbres
- El establecimiento tal vez de una comunicación unánime
- Las ventajas que van a ser adquiridas por las culturas más famosas y publicitadas
- Las desventajas que se traerán a las culturas menos influyentes (pero no menos importantes) en el mundo.

En lo económico:

Por historia se sabe que ninguno de los modos de producción precapitalistas y el capitalista mismo han servido a la humanidad como debería ser, como una sociedad de oportunidad equitativa pero también de trascendencia. Por lo mismo se sabe también que todos los que tienen los pies en la tierra que están viviendo obligadamente en una sociedad capitalista con pequeños rezagos socialistas, y que en este capitalismo hay un principio básico y es, en el cual, el pobre es más pobre cada día en contraste con que el rico es más rico cada día. Por todo lo anterior pueden notar de obvia visualización que mientras el mundo este sumido en sistemas de libertinaje y descontrol; o en otros de represión y resignación, nunca se llegara a por lo menos un carácter de la sociedad social ideal. Las consecuencias que se ven como las principales de la globalización en lo económico son:

- El fortalecimiento de la economía imperialista de mercados
- El arraigamiento del modo de producción principal en la actualidad
- La lucha por poderes y bienes
- La inclemente desigualdad entre personas y naciones
- El gran estímulo al cierre de tratados económicos bi, tri, tetra, penta...laterales
- La subordinación neocolonial de gran cantidad de países
- La desintegración de anteriores hermandades
- La destrucción definitiva de las economías de los países más pobres
- La invasión de patronos y empresas internacionales
- La privatización de «todo»
- La pérdida paulatina de aranceles, aduanas y otros tributos extranjeros
- La ruina del trabajador promedio y la temible acumulación de capital hacia el mundo burgués
- La hiperoferta de productos y el aumento de la calidad de estos gracias a la competencia
- La integración e interacción de países de diferente calibre económico
- La facilidad de adquisición de tecnologías y mercancías

En lo político.

Se supone que el capitalismo actual lleva a la libertad y por consiguiente a la democracia, sin embargo se podría decir claramente y con total certeza de que ningún país en todo el globo vive una verdadera era de democracia, ya que ni la Grecia clásica la vivió. Es importante decir todo esto con el fin de mostrar que la democracia como tal no ha sido conocida por el hombre y que cada fenómeno de integración que ocurra entre países de diferentes corrientes políticas puede ser un gran roce que culminaría con la desintegración de muchas soberanías e independencias. Las consecuencias que son resaltables de la globalización en lo político son:

- La pérdida de la soberanía de los países mas indefensos
- El retraimiento del nacionalismo productivo
- El choque de corrientes de liderazgo
- El fortalecimiento de muchas hermandades político-económicas
- La desaparición de rezagos de corrientes contrarias a la aplicada
- El decaimiento del mundo subdesarrollado
- La aplicación de ayudas de los países ricos a los pobres

- El estímulo a la competencia de tecnologías y superioridad militar
- La temible competencia entre potencias
- El control político de los países potencia hacia los emergentes
- El resurgimiento de guerrillas y corrientes antagónicas rebeldes en todo el globo
- La facilidad para el desarrollo del terrorismo en todas sus formas
- El desbloqueo de fronteras y el libre tránsito por los continentes
- La eliminación de visados
- La disminución en los controles migratorios.

1.7 Globalización alternativa

Antiglobalización

Esta ideología promulga que la globalización no puede ser vista solo como un proceso impulsado y controlado por empresas multinacionales (EMNs) y las élites integradas por las personas más ricas y poderosas del mundo. Ya en el siglo XIX, el sindicalismo fue concebido como un movimiento global «internacionalista» como da cuenta el 1 de mayo, como día de movilización mundial de los trabajadores. En el curso del Siglo XX surgen una gran cantidad de movimientos y organizaciones sociales de proyección global: derechos humanos, feminismo, defensa de los consumidores, medio ambiente, pacifismo, los hippies. Del mismo modo una heterogénea cantidad de movimientos culturales se conforman en el Siglo XIX y sobre todo en el Siglo XX, como corrientes globales: el impresionismo, el expresionismo, el dadaísmo, el surrealismo, el rock and roll, el punk, el rap, el karate como forma de vida (y no solo el karate sino en general artes marciales llevándonos a las raíces samurai), la moda, los nuevos juegos de red, la cultura pop (no en referencia sólo a la música, sino a lo popular en general), el mundo de los deportes en general (separado en distintas ramas como el surf, el automovilismo que también tiene varias ramas, el ciclismo, el skate que se ha convertido en una forma de expresión, etc.), el graffiti que también es una forma de expresión (muy conocidos los de Banksy contra el capitalismo), etc.

Desde el mismo momento en que comienza la globalización como proceso histórico, emerge una visión crítica a la llamada globalización «corporativa», que comienza a desarrollarse confusa e inorgánicamente en un ambiente muy heterogéneo, integrado por intelectuales y organizaciones de todo tipo: políticas, sindicales, ecologistas, feministas, indígenas, campesinas, periodísticas, de derechos humanos, de consumidores, etc.

Ese movimiento hizo eclosión el 30 de noviembre de 1999 en lo que se ha llamado la batalla de Seattle. Ese día, decenas de miles de personas convocadas por una inédita alianza entre el movimiento sindical y las organizaciones ecologistas y más de 1.500 organizaciones, se movilizaron contra la OMC e hicieron fracasar la llamada Ronda del Milenio al grito de «¿De quién es la calle? ¡Nuestra! ¿De quién es el mundo? ¡Nuestro!».

Probablemente la expresión más representativa de este heterogéneo movimiento sea el Foro Social Mundial, con su expresivo lema «Otro mundo es posible». Entre los individuos, personalidades e intelectuales que integran este movimiento por una globalización alternativa es posible encontrar una ama de casa, un trabajador o un jubilado no organizados, pasando por universitarios, profesores y profesionales de todo nivel, intelectuales como Noam Chomsky y Arundhati Roy, premios Nobel como José Saramago, catedráticos como Carlos Taibo y Thomas Ward, periodistas como Naomi Klein, Ignacio Ramonet o Eduardo Galeano, ecologistas como Vandana Shiva, el subcomandante Marcos del EZLN o el agricultor francés José Bové.

Aunque también se ha llamado antiglobalización, el término es inadecuado pues, como dice Susan George: «Yo rechazo la palabra antiglobalización que los medios de comunicación nos atribuyen. El combate se da, en realidad, entre los que queremos una globalización inclusiva, basada en la cooperación y la seguridad, y aquellos que quieren que todas las decisiones las tome el mercado». Apuntaremos una serie de colectivos que podrían participar en el movimiento por una globalización alternativa: sindicalistas, ONGs, comunistas, ecologistas, proteccionistas, anarquistas, cristianos de base, pacifistas, feministas, etc.

Los movimientos de globalización alternativa sostienen que el proceso globalizador podría tener ventajas generales para los pueblos del mundo. En ese sentido estas son algunas de las cuestiones básicas:

- Comercio justo.
- Industrialización del Tercer Mundo y mejora de sus economías:
- Condonación de la deuda externa de los países más pobres.
- Tasa Tobin, que grava con un impuesto bajo (por ejemplo el 0,1%) cada transacción financiera, penalizando así los movimientos especulativos, e invirtiendo eso en el Desarrollo de países pobres.
- Disminuir el gasto militar y erradicar el fraude fiscal. En los países ricos estas medidas podrían servir para dedicar más dinero al desarrollo e intentar superar o acercarse al famoso 0,7% del PIB, porcentaje dado por la ONU.
- Libertad de circulación: Sostienen que luego de que los europeos emigraran durante varios siglos a todas partes del mundo, no resulta justo ahora restringir la emigración de trabajadores hacia Europa. Por otro lado se sostiene que si hay libertad de circulación del capital, es indispensable establecer la misma libertad para el trabajo, si se pretende una relación equilibrada entre trabajo y capital. En general, muchos europeos y estadounidenses, rechazan estos reclamos y sostienen que es urgente estudiar y aplicar medidas que eviten la migración masiva.

1.8 La Incidencia De La Globalización Económica En Los Sistemas Fiscales Nacionales

Es indudable que este nuevo escenario económico incide en la configuración de los sistemas fiscales nacionales. Así, la globalización de los procesos de producción dificulta la determinación de los beneficios o bases imponibles en compartimentos estancos nacionales. Asimismo, dichos procesos transnacionales facilitan la transferencia de bases imponibles, bajo el mecanismo de precios, a jurisdicciones fiscales más “benignas”.

Desde una perspectiva financiera, la movilidad perfecta del capital permite localizar la inversión donde la rentabilidad financiero-fiscal sea óptima. Todo ello obliga a configurar los sistemas tributarios a las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales.

Consecuentemente, los sistemas fiscales nacionales se ven obligados a revisar sus principios de forma dinámica al igual que se modifican las circunstancias o hipótesis económicas.

En este sentido, es conveniente señalar un “redimensionamiento” de la relevancia de los aspectos internacionales de los tributos. La globalización económica ha provocado una notable internacionalización de los sistemas fiscales nacionales³, ha influido en la configuración de determinados aspectos de los tributos y del sistema mismo en su conjunto, ha modificado los principios en aras de la eficiencia económica y ha replanteado el sistema de fuentes. Lo que conlleva consecuencias metodológicas importantes pues las tensiones que la globalización somete a los sistemas fiscales nacionales obligan a éstos a consideraciones económicas que superan el método estricta y puramente jurídico⁴.

Coincidiendo con la globalización se han producido reformas generalizadas en los sistemas fiscales de los países de la OCDE que responden a los profundos cambios derivados de los nuevos presupuestos económicos y la mayor liberalización de los factores productivos, especialmente del factor capital.

Estos procesos tienen la particularidad que de forma espontánea convergen en sus características y principios, lo parece responder a un proceso de armonización de carácter competitivo, en la medida que no resulta coordinado por ningún acuerdo previo o autoridad supranacional⁵.

Desde un punto de vista teórico, el proceso de reforma fiscal generalizado responde a dos características fundamentales:

- 1) En primer lugar, por asumir un reequilibrio o cambio de jerarquía en los principios tributarios.

Concretándose en:

- a) Pérdida de importancia de la equidad vertical, en beneficio de la equidad horizontal, esto es, configuración de figuras impositivas con bases más extensas, que someten en iguales condiciones al mayor número posible de contribuyentes y rentas. Ello obliga a revisar el papel redistributivo del sistema fiscal y trasladar estas políticas del lado del gasto público.
- b) Atención prioritaria al principio de eficiencia económica, tratando de minimizar los costes del sistema fiscal y de interferir lo menos posible en los comportamientos y decisiones económicas de los agentes.
- c) Asignación de un papel importante al principio de sencillez, demandando para ello la máxima transparencia en las figuras impositivas y un buen funcionamiento de la Administración Tributaria que soporta la gestión, lo que implica una disminución de los costes de cumplimiento y administración del sistema fiscal.
- d) Una potenciación de la neutralidad del sistema fiscal que permita estimular la movilidad de los factores productivos y la competitividad empresarial en mercados cada vez más abiertos y complejos.

2) En segundo lugar, este cambio de jerarquía se ha concretado en un modelo extensivo, caracterizado por las siguientes notas:

- a) Las reformas se producen en un contexto de restricción financiera muy fuerte, impuesta por la persistencia del fenómeno del déficit público, que exige que cualquier cambio tenga compensaciones recaudatorias.
- b) Reducciones de los tipos máximos de los Impuestos sobre la Renta (véase cuadro 1) y sobre Sociedades, con el objetivo fundamental de generar efectos de incentivo y mejoras en los niveles de eficiencia económica. Los costes, sin embargo, de estas medidas se producen en términos recaudatorios y de equidad vertical.
- c) La primera medida de naturaleza compensatoria respecto a la pérdida de ingresos consiste en la extensión de bases imponibles, con nuevas inclusiones, eliminación de tratamientos preferenciales y límites a la deducibilidad, que refuerzan la equidad horizontal del sistema.
- d) La segunda medida de naturaleza compensatoria a la pérdida de ingresos consiste en el incremento de los tipos mínimos en el Impuesto sobre la Renta (véase cuadro 2) y los recortes en los sistemas de incentivos en dicho impuesto y en el Impuesto sobre Sociedades.
- e) Estas últimas medidas compensatorias tienen consecuencias favorables sobre los tipos efectivos, la neutralidad y la equidad horizontal. Además, conjuntamente con las reducciones en el número de tramos de las tarifas (véase cuadro 3), definen estructuras tributarias sencillas que disminuyen los costes de cumplimiento y administración del sistema fiscal.
- f) La restricción recaudatoria y los objetivos de neutralidad son atendidos también con incrementos en la imposición indirecta, a base de asentar definitivamente las fórmulas IVA, con una extensión e intensidad considerables.
- g) No se produce un proceso de desfiscalización y la presión fiscal permanece constante después de la reforma (véase cuadro 4).
- h) Por último, estas alteraciones dan como resultado un cambio en el equilibrio impositivo o *tax mix* aunque su intensidad sea diversa por sistemas.

CUADRO 1
CAMBIOS EN EL TIPO MARGINAL MÁXIMO DEL IRPF. OCDE PERÍODO 1980-1999
(Con redondeo al entero más próximo)

País	1980	1990	Variación 80-90	1999	Variación 90-99
			Absoluta		Absoluta
Alemania	56	53	-3	53	0
Australia	60	47	-13	47	0
Austria	62	50	-12	50	0
Bélgica	72	55	-17	55	0
Canadá	51	48	-3	50	2
Dinamarca	73	68	-5	59	-9
España	65	56	-9	48	-8
EE. UU.	50	45	-5	40	-5
Finlandia	68	59	-9	55	-4
Francia	60	57	-3	54	-3
Grecia	60	50	-10	45	-5
Holanda	72	60	-12	60	0
Irlanda	65	53	-12	46	-7
Islandia	39	40	1	46	6
Italia	62	50	-12	46	-4
Japón	70	65	-5	65	0
Luxemburgo	57	56	-1	47	-9
Noruega	65	45	-20	42	-3
N. Zelanda	60	33	-27	33	0
Portugal	—	40	—	40	0
Reino Unido	60	40	-20	40	0
Suecia	75	51	-24	56	5
Turquía	68	50	-18	40	-10
Media OCDE	63	51	-12	48	-3
Media CE	65	54	-11	51	-3
D.T. OCDE	6,73	8,22		7,66	
C.V. OCDE	0,11	0,16		0,16	

Fuente: ÁLVAREZ, ALONSO, GAGO y GONZÁLEZ (2001).

En definitiva, se deducen unas tendencias convergentes muy marcadas de las reformas fiscales en las últimas décadas, fruto de la globalización económica. Sin embargo, la completa caracterización de la tendencia de la reforma fiscal exige que se evalúe sus efectos sobre la estructura global y la evolución de los sistemas fiscales en su conjunto.

Desde esta perspectiva general, es necesario analizar si han provocado alguna alteración destacable en términos de presión fiscal y del equilibrio en el peso relativo de los impuestos.

CUADRO 2
CAMBIOS EN EL TIPO MARGINAL MÍNIMO DEL IRPF. OCDE PERÍODO 1980-1999
 (con redondeo al entero más próximo)

País	1980	1990	Variación 80-90	1999	Variación 90-99
			Absoluta		Absoluta
Alemania	22	19	-3	24	5
Australia	32	21	-11	20	-1
Austria	23	10	-13	10	0
Bélgica	24	25	1	25	0
Canadá	6	17	11	17	0
Dinamarca	20	22	2	32	10
España	15	25	10	18	-7
EE. UU.	11	15	4	15	0
Finlandia	6	23	17	23	0
Francia	5	5	0	10	5
Grecia	11	18	7	5	-13
Holanda	17	39	22	36	-3
Irlanda	25	30	5	24	-6
Islandia	19	40	21	41	1
Italia	10	10	0	19	9
Japón	15	15	0	15	0
Luxemburgo	12	10	-2	10	0
Noruega	6	20	14	28	8
N. Zelanda	14	24	10	22	-2
Portugal	—	15	15	15	0
Reino Unido	30	25	-5	10	-15
Suecia	4	30	26	30	0
Turquía	10	25	15	15	-10
Media OCDE	15	18	+3	17	-1
Media CE	18	20	+2	17	-3
D.T. OCDE	8,31	8,92	7,92		
C.V. OCDE	0,56	0,49	0,47		

Fuente: ÁLVAREZ, ALONSO, GAGO y GONZÁLEZ (2001).

En términos de presión fiscal, en primer lugar, los cambios han tenido un carácter continuista y gradualista, de manera particular en el ámbito de la Unión Europea. Así pues, el supuesto “carácter desfiscalizador” de la reforma fiscal de las últimas décadas no parece corresponderse, al menos de una forma clara, con la realidad de los sistemas tributarios.

Con estos datos, las conclusiones contractivas deben ser relativizadas. En términos generales, el modelo reformista no ha sido demasiado restrictivo en términos de ingresos. En la mayoría de los casos su objetivo prioritario ha sido la reducción de las distorsiones económicas, la búsqueda de la eficiencia y asumiendo el mantenimiento de la presión fiscal como consecuencia de la restricción presupuestaria.

CUADRO 3
CAMBIOS EN EL NÚMERO DE TRAMOS DEL IRPF. OCDE PERÍODO 1980-1999
 (con redondeo al entero más próximo)

País	1980	1990	Variación 80-90	1999	Variación 90-99
			Absoluta		Absoluta
Australia	6	5	-1	4	-1
Austria	11	5	-6	5	0
Bélgica	20	7	-13	7	0
Canadá	13	3	-10	3	0
Dinamarca	3	3	0	3	0
España	28	16	-12	6	-10
EE. UU.	14	5	-9	5	0
Finlandia	12	6	-6	6	0
Francia	13	12	-1	6	-6
Grecia	16	9	-7	5	-4
Holanda	12	3	-9	4	1
Irlanda	6	3	-3	2	-1
Islandia	3	1	-2	2	1
Italia	32	7	-25	5	-2
Japón	15	5	-10	5	0
Luxemburgo	22	24	2	17	-7
Noruega	11	3	-8	2	-1
N. Zelanda	5	2	-3	2	0
Portugal	—	5	5	4	-1
Reino Unido	6	3	-3	3	0
Suecia	18	2	-16	3	1
Turquía	6	6	0	6	0
Media OCDE					
Media CE					
D.T. OCDE	7,87	5,06		3,18	
C.V. OCDE	0,57	0,81		0,64	

Fuente: ÁLVAREZ, ALONSO, GAGO y GONZÁLEZ (2001).

En lo que respecta al indicador del peso relativo de los impuestos o *tax mix*, la incidencia de las reformas fiscales ha sido también limitada, se aprecia una ligera reducción de la imposición sobre la renta y un mantenimiento del peso de la imposición indirecta.

Una vez más, la conclusión ha de plantearse en términos de estabilidad y continuismo.

Sin embargo, realizando un análisis individual se aprecia que aquellos países que han realizado modificaciones más importantes en la imposición sobre la renta se han visto obligados a compensar las pérdidas recaudatorias por aumentos en la imposición indirecta y sobre el consumo lo que provoca mejoras, por otra parte, en la equidad horizontal y eficiencia del sistema.⁹

CUADRO 4
PRESIÓN FISCAL-INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES EN PORCENTAJE DEL PIB OCDE.
PERÍODO 1980-2001
(con redondeo al entero más próximo)

País	1980	1990	Variación 80-90	1998	Variación 90-99	2001	Variación 90-99
			Absoluta		Absoluta		Absoluta
Alemania	33,1	32,6	0,5	37,0	4,4	36,8	-0,2
Australia	27,4	29,3	1,9	29,9	0,6	30,1	0,2
Austria	39,5	40,2	0,7	44,4	4,2	45,4	1
Bélgica	43,1	43,1	0	45,9	2,8	45,8	-0,1
Canadá	32,0	36,1	4,1	37,4	1,3	36,1	-1,3
Dinamarca	43,9	47,1	3,2	49,8	2,7	49,8	0
España	22,9	33,0	10,1	34,2	1,2	35,2	1
EE. UU.	27,0	26,7	-0,3	28,9	2,2	28,9	0
Finlandia	36,2	44,7	8,5	46,2	1,5	46,1	-0,1
Francia	40,6	43,0	2,4	45,2	2,2	46,0	0,8
Grecia	24,0	29,4	5,4	33,7	4,3	36,9	3,2
Holanda	43,4	42,8	-0,6	41,0	-1,8	39,5	-1,5
Irlanda	31,5	33,6	2,1	32,2	-1,4	29,9	-2,3
Islandia	29,2	31,4	2,2	33,6	2,2	36,5	2,9
Italia	30,3	38,9	8,6	42,7	3,8	42,0	-0,7
Japón	25,4	30,9	5,5	28,4	-2,5	27,3	-1,1
Luxemburgo	40,8	40,7	-0,1	41,5	0,8	40,7	-0,8
Noruega	42,7	41,8	-0,9	43,6	1,8	43,3	-0,3
N. Zelanda	33,0	38,1	5,1	35,2	-2,9	33,8	-1,4
Portugal	24,6	29,6	5	34,2	4,6	33,6	-0,6
Reino Unido	35,3	36,0	0,7	37,2	1,2	37,3	0,1
Suecia	47,1	53,7	6,6	52,0	-1,7	51,4	-0,6
Suiza	28,9	30,9	2	35,1	4,2	30,6	-4,5
Turquía	17,9	20,0	2,1	28,7	8,7	36,5	7,8
Media OCDE	32,1	35,0	2,9	36,7	1,7	36,9	0,2
Media CE	35,8	39,2	3,4	41,1	1,9	41	-0,1

Fuente: ÁLVAREZ, ALONSO, GAGO y GONZÁLEZ (2001) y OCDE (2003).

Como señalábamos con anterioridad, se produce también globalmente un proceso de acercamiento de los sistemas fiscales de forma no coordinada por una autoridad supranacional y fruto de la competencia y movilidad de los factores productivos.

Por ello, una de las hipótesis más sugerentes sobre la dirección de los cambios tributarios es la denominada "Teoría del Universalismo"¹⁰, que defiende el carácter convergente de las Reformas Fiscales.

En esta misma línea, se han propuesto unos indicadores de convergencia o divergencia para verificar en qué medida los procesos de reforma, en la práctica, han dado lugar a sistemas fiscales más parecidos o, por el contrario, han agrandado las diferencias entre ellos. Esta contrastación puede hacerse, de manera particular, para cada cambio relevante, o, de manera más general, valorando las desviaciones sucesivas en la *ratio* de presión fiscal¹¹.

A partir de las estadísticas básicas de la OCDE se observa que las Reformas Fiscales han verificado la hipótesis universalista de evolución, generando movimientos convergentes en los Sistemas Fiscales de la OCDE¹².

Sin duda, los procesos recientes de convergencia deben ser explicados en estrecha relación las tendencias de reforma fiscal generalizada y éstas con la integración de áreas económicas, con la globalización de la actividad económico-financiera y los comportamientos de competencia fiscal adoptados para la captación de esas actividades.

En un contexto económico globalizado, con perfecta movilidad del factor capital, es necesario articular instrumentos para que los contribuyentes sujetos a imposición por su renta mundial, siguiendo el principio de capacidad económica, den cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

El principio de residencia, en este contexto global, debería definirse de tal modo que no distorsione fiscalmente la inversión en el exterior y garantice los principios de funcionamiento en un mercado interior.

Una posible propuesta, que recogiese el principio de neutralidad en la importación de capitales y buscara la asignación internacional eficiente del ahorro¹³, sería que las inversiones directas realizadas en el exterior de la Unión Europea sólo tributasen en la fuente. Para ello, el Estado de residencia del inversor debería articular un sistema de exención pleno o de exención con progresividad, lo que permitiría evitar la doble imposición internacional, estimularía la repatriación de beneficios, favorecería la exportación e incidiría favorablemente en el crecimiento y la creación de empleo¹⁴. No olvidemos, si queremos que haya eficiencia en la asignación del capital a nivel mundial, que en la inversión directa internacional el inversor compite con las empresas locales de acuerdo con sus reglas, entre las que se encuentran sus impuestos. Si tras competir con dichas reglas, el beneficio se grava nuevamente en residencia y no se corrige adecuadamente la doble imposición internacional lo más probable es que no se repatrie jamás el beneficio o se deslocalice la residencia del inversor para evitar la distorsión de origen fiscal.

La inversión directa realizada dentro de la Unión Europea, de acuerdo con la Directiva matriz-filial, que recoge el principio de neutralidad en la exportación de capitales porque estamos ante un mercado interior donde el Derecho Comunitario garantiza la movilidad de los factores productivos y rige el principio de no discriminación, sólo tributaría en residencia, lo que evita distorsiones fiscales y la doble imposición internacional.

La fiscalidad del capital especulativo, por el contrario, es más compleja. La mayoría de los trabajos sobre inversión directa internacional reconocen que la variable fiscal es un factor muy débil de localización de la inversión. Por el contrario, en la inversión especulativa se buscan mercados seguros y prácticamente idénticos a los domésticos y a la rentabilidad financiera se une el mejor tratamiento fiscal posible. La variable fiscal, en estos casos, es muy significativa para la localización de la inversión.

En estos supuestos, el criterio más correcto sería, de acuerdo con el principio de neutralidad en la exportación de capitales, que sólo tributaran en residencia, tanto las inversiones en la Unión Europea como en terceros países. No obstante, este planteamiento requiere o bien articular un sistema de retenciones en la fuente o un eficaz mecanismo de intercambio de información. El articular un sistema de retenciones dentro de la Unión Europea distorsiona los mercados financieros, que miden rentabilidades financiero-fiscales, provoca problemas de doble imposición y puede estimular la salida de capitales a terceros países¹⁵. Por su parte, el intercambio de información dentro de la Unión Europea es complejo y con terceros países, muy difícil.

En consecuencia, el principio de residencia y el efectivo gravamen de la renta mundial como parámetro de la capacidad económica en las rentas del capital especulativo requieren la articulación de un eficaz instrumento de intercambio de información que además limite las posibilidades de elusión y evasión fiscal internacional¹⁶. Si bien es preciso reconocer que este instrumento de cooperación sólo puede ser efectivo bien en un área integrada o entre países que dispongan de Convenios para evitar la doble imposición.

Tradicionalmente, el intercambio de información se ha concebido únicamente como un mecanismo o técnica en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional. No obstante, actualmente, pueden advertirse dos

tendencias que vienen incidiendo en el mecanismo del intercambio de información hasta el punto de reconfigurar su funcionalidad.

La primera de estas tendencias resulta de las tensiones a las que el fenómeno de la globalización económica está sometiendo a los diferentes Estados, especialmente a los países miembros de la OCDE. En este contexto, los Estados se encuentran con el difícil dilema de desarmar su modelo impositivo, para atraer capitales o evitar su salida masiva, o bien dotar a sus Administraciones

Tributarias de los medios para que puedan controlar el cumplimiento efectivo de las obligaciones resultantes de los diferentes impuestos que integran el sistema fiscal. El dilema parece que se ha resuelto potenciando los mecanismos de cooperación fiscal internacional y, muy especialmente, el intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el seno de la OCDE18.

Por su parte, en la Unión Europea el intercambio de información ha pasado por distintas etapas. Tras la aprobación de la Directiva sobre liberalización de capitales de 1988, la Comisión discutió dos borradores para evitar en lo posible la evasión fiscal. Estos borradores pretendían:

- a) Introducir en todos los Estados miembros un tipo mínimo de retención entre un 10 y un 15 por 100 sobre los intereses que los deudores o emisores comunitarios paguen a residentes comunitarios o, alternativamente, establecer un sistema de notificación automática a las autoridades fiscales del Estado del perceptor. Si se aplicase la retención se prevé que el Estado de residencia otorgue un crédito fiscal sin límite y que el Estado de la fuente compense al de residencia devolviéndole, total o parcialmente, la retención.
- b) Modificar la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, sobre asistencia mutua entre las autoridades fiscales nacionales para facilitar los intercambios de información cuando se presume la existencia de evasión fiscal.

La propuesta de Directiva que la Comisión presentó al Consejo en 1989 nunca fue aprobada pues tanto Reino Unido como Luxemburgo, principales centros financieros europeos, vetaron dicha propuesta y Alemania modificó su estrategia armonizadora al retirar su retención del 10 por 100, poco después de implantarla¹⁹. Por otra parte, el reforzamiento de la asistencia mutua y la cooperación internacional en este punto, también resultó un fracaso. Luxemburgo, donde el secreto bancario conforma la esencia de su sistema financiero, siempre se opuso a medidas que pusieran en riesgo su atractivo como país para localizar la inversión europea. Esta situación, de falta de acuerdo y cooperación, puede resultar extraña pues el análisis económico sugiere que la cooperación entre Estados produce una ganancia global para los países implicados. Sin embargo, la explicación es simple. La cooperación produce una ganancia global neta pero no todos los países implicados ganan con ella. Los que ganan no lo hacen de forma idéntica y la suma de las ganancias excede la suma de las pérdidas pero para que la cooperación fuera aceptable para los todos, los ganadores deberían compensar a los perdedores mediante transferencias monetarias a aquellos países cuya estrategia óptima hubiera sido la no cooperación.

Es conveniente recordar que para obtener acuerdos en materia fiscal se requiere la unanimidad y cualquier Estado puede hacer valer una estrategia competitiva simplemente vetando cualquier propuesta de acuerdo, en consecuencia la cooperación siempre resulta inestable en este contexto. Por otra parte, los países que preferían la cooperación cometieron un grave error táctico.

Así, debieron supeditar la aprobación de la directiva sobre circulación de capitales al establecimiento simultáneo de acuerdos sobre cooperación en materia fiscal. De esta forma perdieron una de las contraprestaciones más importante que podían ofrecer a los países que prefieren la competencia como estrategia de armonización fiscal.

Sin embargo, el gradual proceso de integración europeo también ha incidido en este punto. En 1997, cuando la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria estaba en marcha, se hacía perentorio, ante una futura política monetaria supranacional, buscar la máxima armonización fiscal, entendida como instrumento para evitar las distorsiones fiscales. No olvidemos que la estabilidad del euro requiere una

política monetaria común pero también requiere una política fiscal, en poder de los Estados miembros, que evite movimientos de capitales que afecten a la estabilidad de la moneda única.

La propuesta de Directiva de 1998 para garantizar una imposición mínima del ahorro se articulaba en la coexistencia de dos regímenes, el de información y el de retención a cuenta. Cada uno de los Estados miembros debía optar por cada uno de estos sistemas y aplicar el régimen elegido a todos los intereses pagados en su territorio a los residentes de cualquier otro Estado miembro. Si se optaba por el régimen de información, los Estados miembros debían facilitar los datos previstos, sin condiciones de reciprocidad, a cualquier otro Estado miembro en el que el beneficiario efectivo tenga su residencia fiscal. Dicho régimen preveía el suministro de información de forma automática sin necesidad de previa solicitud de los otros Estados miembros.

Si se optaba por el régimen de retención a cuenta, el tipo mínimo propuesto era del 20 por 100. Si bien los Estados miembros podían aplicar tipos más elevados. A su vez, se prohibía aplicar otras retenciones a cuenta sobre los pagos de intereses por los Estados miembros. El Consejo europeo de Santa María da Feira de 19 y 20 de junio de 2000 constituye un paso adelante y definitivo en este proceso. Se abandona el “modelo de coexistencia”, por el cual cada Estado podría optar entre aplicar una retención o proporcionar información, y se adopta por unanimidad el intercambio de información como instrumento para hacer efectiva la imposición sobre el ahorro.

Si bien, se permitiría que un número limitado de Estados miembros aplicase una retención a cuenta transitoria. Dichos Estados, a su vez, convienen en transferir un porcentaje de sus ingresos al Estado de residencia del inversor. Asimismo, con el fin de mantener la competitividad de los mercados financieros europeos, y con anterioridad a la adopción de la Directiva, se entablarán conversaciones con

El caso alemán es un ejemplo de la distorsión que puede provocar una retención no armonizada. Al implantar una retención del 10 por 100, como consecuencia de la Directiva sobre liberalización de capitales en la ingenua creencia que una directiva sobre retenciones iba ser inmediata aprobada, salieron de Alemania, según declaraciones del gobierno, 60.000 millones de marcos lo que obligó rápidamente a su eliminación, Estados Unidos y terceros países (Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino) para promover la adopción de medidas equivalentes y los Estados interesados (Reino Unido y Países Bajos) se comprometerían a promover la adopción de estas mismas medidas en todos los territorios dependientes o asociados (las islas del Canal de la Mancha, la isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe).

En 2001 la Comisión modifica su propuesta²¹ y sustituye la doble opción por un sistema único de intercambio de información, con un periodo transitorio de siete años para Bélgica, Luxemburgo y Austria (que mantienen el secreto bancario) en que permanecen las retenciones, con un tipo del 15 por 100 durante los tres primeros años y un tipo del 20 por 100 durante el resto del período, si bien los mencionados países transferirían el 75 por 100 de la recaudación obtenida por la retención aplicada al Estado miembro de residencia de los inversores. El Consejo Europeo de Economía y Finanzas (ECOFIN) de 13 de diciembre de 2001 aprobó una nueva propuesta de Directiva con el fin exclusivo de facilitar la negociación con terceros países.

El Consejo ECOFIN, en su reunión de 21 de enero de 2003, alcanzó finalmente un “acuerdo político” y dio luz verde a la Directiva sobre Fiscalidad del Ahorro. El acuerdo alcanzado fijaba las bases de la Directiva, en particular, se consolida la idea del acuerdo de Santa María da Feira, por la cual el intercambio de información constituirá el mecanismo principal para permitir la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los mismos.

La Directiva 2003/48/CE²³, finalmente aprobada el 3 de junio de 2003, recoge el intercambio de información automático como regla general (art. 9), si bien se abre un periodo transitorio, a partir del 1 de julio de 2005²⁴, que acabará al final del primer ejercicio completo posterior a la última de las siguientes fechas (art. 10): la entrada en vigor de un acuerdo con la Comunidad Europea y el último de los siguientes países: Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Suiza, San Marino y Andorra, por el cual se comprometan a proporcionar información a requerimiento, según el modelo de la OCDE en materia de intercambio de información publicado el 18 de abril de 2002 y la fecha en que el Consejo acuerde por unanimidad que los Estados Unidos

se comprometan a intercambiar información previa petición, tal como se define en el modelo de la OCDE en materia de intercambio de información publicado el 18 de abril de 2002. En definitiva, el periodo transitorio es de duración indeterminado y suponiendo la resistencia de Suiza a suprimir su secreto bancario y acceder al intercambio de información, el sistema de coexistencia será de larga duración.

Durante dicho periodo transitorio, Bélgica, Austria y Luxemburgo (art. 11), aplicarán los tres primeros años una retención del 15 por 100, los tres siguientes años del 20 por 100 y los siguientes años hasta el final del periodo transitorio del 35 por 100. Las retenciones practicadas en la fuente se repartirán (art. 12) entre dicho Estado (25 por 100) y el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los intereses (75 por 100). Asimismo, Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Suiza, San Marino y Andorra (art. 17), adoptarán medidas equivalentes a las contenidas en la Directiva y los territorios dependientes o asociados practicarán el intercambio automático de información o las retenciones previstas con las mismas condiciones de los artículos 11 y 12 de la Directiva. Para evitar la doble imposición internacional (art. 14) el Estado de residencia del beneficiario efectivo concederá un crédito de impuesto igual al importe de la retención. Si la retención a cuenta es superior a la cuota adeudada, dicho Estado devolverá al beneficiario efectivo la diferencia retenida.

La Directiva no impide que los Estados miembros practiquen otras retenciones, distintas de las anteriormente mencionadas, de conformidad con las legislaciones nacionales o con los Convenios sobre doble imposición. En estos casos, el Estado de residencia concederá un crédito de impuesto por dichas retenciones en virtud de su legislación nacional o convenida y dicha retención se deducirá antes de que aplique la deducción correspondiente a las retenciones previstas en la Directiva.

La Directiva comentada es un gran avance en el proceso de cooperación internacional pero al no fijar un plazo transitorio cerrado abre muchos interrogantes sobre su éxito o sobre la posibilidad de consolidar, finalmente, un modelo de coexistencia entre el intercambio de información y las retenciones como en la propuesta de Directiva de 1998.

Por último, la segunda tendencia es la relativa a la utilización del intercambio de información como instrumento al servicio o de protección de los obligados tributarios. En concreto, el intercambio de información puede servir de garantía al contribuyente para beneficiarse de una determinada ventaja fiscal en un Estado distinto al de su residencia, allí donde la concesión de la misma pueda requerir de la comprobación de datos que puede aportar la Administración Tributaria de su país de residencia. Así, el propio Tribunal de Luxemburgo ha puesto especial énfasis en esta segunda funcionalidad del intercambio de información recordando a los Estados miembros de la UE que no pueden escudarse en el desconocimiento de los datos o el régimen fiscal de un contribuyente no residente para denegarle una ventaja fiscal.

CAPITULO 2. "LA PROBLEMÁTICA MUNDIAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA"

2.1 Los Precios de Transferencia

2.1.1 Antecedentes.

2.1.1.1 Generalidades

Las administraciones fiscales de los diversos países del mundo han visto amenazado su índice de recaudación tributaria en términos macroeconómicos por las transacciones que a nivel internacional realizan las empresas multinacionales. Las operaciones que contemplan bases tributarias móviles (son aquellas que podrían gravarse en un país o en otro) como acciones, utilidades, dividendos, regalías, asistencia técnicas etc., son desviadas de los países en donde se genera la fuente de riqueza buscando jurisdicciones con bajas tasas tributarias o, en sus caso con leyes relativamente flexibles, lo que podría conocerse como paraísos fiscales o regimenes fiscales sumamente blandos.

En esencia, el problema de los precios de transferencia consiste en que las administraciones tributarias de cada uno de los países del mundo desea gravar la riqueza generada en su territorio y, por lo mismo, busca que las empresas que operan dentro de sus fronteras paguen el impuesto que hubiera correspondido en operaciones realizadas en un mercado abierto, fuera de cualquier manipulación posible.

Por su cuenta, los grandes grupos multinacionales tienen como objetivo reducir al máximo sus tasas impositivas, optimizando axial sus utilidades, Por esta razón, los estrategias fiscales de estas grandes empresas buscan incansablemente territorios, jurisdicciones o países en donde puedan cumplir sus obligaciones fiscales con tasas reducidas, o en ocasiones inexistentes, con bases gravables sumamente limitadas y, de ser posible, con las mas baja precisión fiscal, es decir, pocas o nulas obligaciones y auditorias.

En ocasiones, los grandes grupos multinacionales llegan a cubrir mas de 140 países a través de esquemas corporativos y pueden eventualmente desviar las utilidades generadas en los países de origen mediante estrategias muy diversas, como podrían ser precios inflados, altas tasas de interés, altos cargos por asesorías, por regalías, por servicios y, en general, una serie de conceptos adulterados que evidentemente pretenden posicionar las utilidades de una empresa del grupo, en una subsidiaria donde seguramente los impuestos a pagar serán menores.

La manipulación de los precios de transferencia busca mediante prácticas eludir o evadir sus cargas tributarias, perjudicando seriamente las economías donde se dio la fuente de riqueza. Las practicas ilícitas en cuanto a la manipulación de estos precios, trae consigo efectos nocivos para la economía mundial, así como para las locales.

Dentro de las desventajas que trae consigo los precios de transferencia se pueden considerar las siguientes causas:

- Disminución del gasto publico
- Erosión de la recaudación del país fuente
- Niveles de calidad de vida de la población mas bajos
- Erosión de la base fiscal del país fuente
- Provocan una reorientación de la política tributaria haciendo que la administración se recargue sobremanera en los contribuyente nacionales aplicando impuestos elevados al consumo
- Distorsión en el mercado interno y se debilita dado el poco ingreso disponible de la población.
- Se mina la redistribución del ingreso vía tarifas progresivas.
- Se mina la confianza en la integridad del sistema fiscal desalentado su cumplimiento.

Por su parte las administraciones fiscales argumentan que la generación de riqueza debe gravarse en el país donde se genero, dado que dicho país no solo apporto el mercado, sino también la infraestructura necesaria para llevar a cabo dicho negocio.

2.1.1.2 Historia De Los Precios De Transferencia

- Los precios de transferencia existen en el mundo desde que inicio el crecimiento y desarrollo de los grandes grupos multinacionales.
- El Reino Unido presento fenómenos de precios de transferencia en la industria textil que mantenía con Escocia desde finales del siglo XIX.
- El capitalismo financiero se extiende en Alemania y Estados Unidos, éstas dominan la industria por medio de inversiones bancarias. Las instituciones de crédito llegaron a controlar algunas empresas comerciales, en la que algunos bancos retenían la mayoría de las acciones de sus socios y dominaban con el voto en la asamblea de accionistas.
- El capital financiero se operaba por carteles o trust la cual era el resultado de varias empresas, su objetivo de estos era determinar los precios de cada transacción y se distribuían entre los mercados. En la actualidad los carteles o trust se conocen como "grupos empresariales".
- Durante la Primera Guerra Mundial, se empieza a regular el término de Precios de Transferencia, Gran Bretaña en 1915 fue el primer país que utilizó los precios de transferencia y le siguió Estados Unidos de América en el año de 1917. A partir de 1950 se inicia el proceso de globalización de la economía mundial por parte del GATT para evitar que los comerciantes de todos los países utilicen el comercio de mercancías con utilidades fiscalmente caras o pérdidas y transferirlas a territorios que les proporcionen un mayor beneficio desde el punto de vista fiscal.
- El plan Marshall llevo y desarrollo a las grandes firmas multinacionales norteamericanas.
- En la Segunda Guerra Mundial, con el problema de la manipulación de los precios con los que se transferían servicios intangibles, bienes y financieros se fue incrementando el mal manejo y por ellos fue difícil llevar correctamente la información financiera y se prestaba a grandes manipulaciones sobre las bases tributarias.
- El primer estudio que se realizo en cuanto a la normatividad de los precios de transferencia fue el que presento la National Association of Accountants de EU en 1956.
- Para los años setenta, se vuelve a retomar el efecto de las finanzas por los grupos multinacionales con el problema que los árabes situaron en el mundo entero con el embargo petrolero, fue difícil operar por las distintas tasas de impuestos que se obtenían en las fronteras. A raíz de esto las administraciones tributarias del Reino Unido y de la Unión Americana hicieron métodos para evitar una posible elusión fiscal.
- En la década de los ochentas y noventas se toma más formalmente y se desarrollan éstos métodos. Al retomar estos problemas con mayor amplitud es necesario que se incorporen como legislaciones en los países. La globalización la podemos citar desde las embarcaciones comerciales fenicias hasta la actualidad con el telemarketing, ya que en nuestros días la competitividad que existe es muy compleja y el sector empresarial ha sufrido grandes transformaciones, por ejemplo una de los mas grandes formas de comunicarnos es el llamado "Internet" con la cual se publicaron más de 30 millones de empresas que cotizaban en mercado abiertos de todo el mundo.

Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT).

El Consejo de Cooperación aduanera a partir del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT), crea un procedimiento para determinar la base gravable de los impuestos al comercio exterior, este es conocido como el "Valor Normal" y tuvo como objeto definir el valor real de las mercancías de importación y exportación, tomando como valor teórico un contrato de compraventa internacional de mercancías. Los resultados del "Valor Normal" no fueron los esperados en cuestiones técnico-jurídicas relacionadas con las formulas de cálculo en caso de vinculación aduanera entre vendedor y comprador. En 1979 la Ronda Tokio del GATT aprobó el Código de Valoración en Aduana y estableció la base gravable de los aranceles en el sistema de "Valor de Transacción" y otros sistemas alternativos en los cuales no se puedan aplicar por razones de vinculación aduanera, entre otras. Bajo el nuevo sistema el GATT pudo combatir:

1. La subvaluación de mercancías y evitar la defraudación de los aranceles;
2. La práctica de precios de transferencia como estrategia fiscal financiera en materia de tráfico internacional de mercancías y;
3. La práctica de competencia desleal en el comercio internacional (Dumping).

La Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE).

La Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE), tiene sus inicios en el año de 1948 con el Convenio de Cooperación Económica Europea para la reconstrucción europea con el plan de Marshall agrupando a 18 países, y el 14 de diciembre de 1960 invitan a Estados Unidos y Canadá para crear una coordinación política entre los países occidentales, surgiendo así la OCDE que entra en vigor el 30 de septiembre de 1961, con el fin de establecer y construir lo que se conoce como "las reglas del juego" que se dedican a la regulación de los países que está en la organización para lograr las transacciones internacionales.

La OCDE es una organización que ha tratado de desarrollar durante muchos años métodos para determinar los precios de transferencia y que vayan conforme al Principio Arm's Length.

En la actualidad el 70% del comercio mundial está relacionado y por ende las empresas multinacionales deben saber operar en el extranjero y así aprender las particularidades del sistema fiscal que afectarían a las transacciones o bien tener los beneficios económicos en los cuales puedan tener un incremento en el valor de la inversión de los accionistas.

Esto ha originado que las empresas multinacionales y las administraciones fiscales no lleven acabo la determinación correcta de los ingresos y los gastos que deben ser considerados en las jurisdicciones donde los grupos multinacionales se hayan constituido.

Es difícil que los Estados y sus administradores logren precisar si la renta gravable que se reporta sea la justa cuando se determina el ingreso y gasto que se genera en el territorio.

El artículo 9 del modelo Convenio establece que los países miembros pueden corregir el lugar en donde se alojan las utilidades de las empresas que realizaron las transacciones que las generaron y evitar la doble tributación, de tal manera que se respete el principio denominado en inglés "Arm's Length Transaction" que significa que los precios pactados sean precisamente los que se hubiesen pactado entre partes no relacionadas en operaciones idénticas o similares bajo las mismas condiciones.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico publico:

- 1979 su estudio sobre precios de transferencia titulado "transfer pricing and multinational enterprise".
- 1984 publico un estudios denominado "tree taxation follow about transfer pricing"
- 1993 publica una propuesta de regulación de Estados Unidos de America.
- 1995 publica la guía de aplicación de los precios de transferencia "transfer pricing guideline for multinational enterprise and tax administración"

Para México:

En 1997 se incorpora esta normatividad en nuestro marco fiscal regulatorio debido a que la globalización de nuestra economía ha forzado a nuestro congreso legislativo a reaccionar e insertar a México en el concierto internacional de las naciones.

El comercio internacional se desarrolla entre empresas vinculadas, generalmente empresas multinacionales que transfieren mercancías o servicios entre diversas unidades de negocio por ellas controladas. Este tipo de entidades se han incrementado durante los últimos 20 años, lo que es producto de la integración de las economías nacionales debido a los progresos tecnológicos y particularmente a las áreas de comunicación.

Los efectos de la globalización, los constantes cambios a nivel internacional, así como la proliferación de las empresas multinacionales, han venido generando especial atención entre los fiscos de los distintos países, debido a la necesidad de la regulación de las operaciones que efectúen entre ellas, y que dichas transacciones se apeguen a la realidad y que no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales, ya que una entidad puede estar exportando a un precio que a los ojos de la autoridad fiscal del país de que se trate, puede resultar bajo, o bien, la autoridad fiscal del país en donde se localice una empresa importadora podrá estimar que la misma está pagando una cantidad excesiva por los bienes o servicios que corresponda, para evitar lo antes mencionado se creó el procedimiento que se ha denomina precios de transferencia.

La instrumentación de los precios de transferencia surge durante la Primera Guerra Mundial y a través de una legislación simple, basada en principios preventivos más que operativos. El primer país que se ocupó de estos precios fue la Gran Bretaña en 1915, seguido de los Estados Unidos de América que durante el año de 1917 los implemento.

Durante los años de 1915 y hasta mediados de 1960, los países ilustrados si bien reconocieron en sus legislaciones a los precios de transferencia, su utilización no fue generalizada. Sin embargo, una vez que la economía mundial se fortaleció después de la Segunda Guerra Mundial, los precios de transferencia tomo gran importancia, misma que se mantiene en la actualidad.

Los países que han adoptado reglas internas para determinar los precios de transferencia en operaciones llevadas a cabo entre operaciones relacionadas, son los siguientes:

Alemania	Italia
Estados Unidos de America	Rusia
Perú	Corea
Argentina	Japón
Finlandia	Singapur
Polonia	Chile
Australia	Luxemburgo
Francia	Suecia
Portugal	China
Austria	México
Holanda	Suiza
Reino Unido	Dinamarca
Bélgica	Noruega
Hungría	Turquía
República de Checoslovaquia	España
Canadá	Nueva Zelanda
Irlanda	Vietnam
Colombia	

De los Estados enumerados, cabe señalar que todos siguen el principio de Arm's-Length Price, mismo que lo podemos traducir como la transacción correcta, sin ventaja y prudente y que contiene seis características fundamentales que se deben observar al momento de su aplicación.

2.1.1.3 Historia En México

A partir de que México formó parte de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y de que se firmó el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (NAFTA), empezó una etapa nueva en la vida económica del país. Comenzaron nuevas reglas en materia fiscal, económica y política, empezando por la globalización.

La globalización trajo a México nuevas reglas y oportunidades para llevar a cabo actividades de comercialización de productos y prestación de servicios, reglas para evitar doble tributación, así como mayor apertura democrática. Entre las nuevas reglas se encuentran los tratados fiscales entre los tres países del NAFTA, así como los lineamientos en materia de precios de transferencia, dictados por la OCDE, los cuáles están vigentes desde 1969 y que posteriormente se han venido actualizando hasta 1999 (“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises”).

En México, a partir de que las empresas pertenecientes a la industria maquiladora han llevado a cabo Acuerdos de Precios Anticipados (APA) o negociaciones con las autoridades fiscales conocidas como de “Safe Harbour” con el fin de documentar que la utilidad obtenida por la empresa en México sea conforme a la utilidad que hubiera obtenido una empresa no controlada del mismo sector de negocios (“Contract manufacturing”) bajo condiciones de negocio similares.

Posteriormente, la LISR manifiesta que las empresas que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero deberán tener documentación que determine que estas operaciones se están llevando a cabo de acuerdo con el principio de valor de mercado (“arm’s length”). Estas regulaciones están de acuerdo con lo dictado por los lineamientos en materia de precios de transferencia publicados por la OCDE y también tienen bastante similitud con las leyes respectivas de los Estados Unidos de América (EUA).

Las principales diferencias son la aplicación de los métodos. Por ejemplo, la ley de EUA aplica la regla conocida como “la regla del mejor método”. Esto es, existe un método más adecuado según la transacción que se esté analizando y según la información que se tiene a la mano. La segunda gran diferencia es el uso, en las leyes de EUA, del método de utilidades comparables. Este método difiere con el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, contemplado en la LISR de México.

Periodo 1990-1991. El artículo 64 de la LISR de aquel entonces confería facultades a la autoridad para determinar de manera presunta el precio a monto de la contraprestación en las transacciones de los contribuyentes, cuando, se dieran los siguientes casos:

- El precio de venta fuera menor al valor de mercado.
- El precio de venta fuera igual al costo de adquisición.
- El precio de venta fuera menor al costo de adquisición.
- El costo de adquisición fuera mayor al valor de mercados

Las operaciones fueran:

- De exportación, importación o de pago al extranjero.
- Entre empresas residentes en el país con intereses en común.

Con relación a dicho artículo 64 de las leyes vigentes en periodos en que se analiza, el 65 incorporaba un caso más en que la SHCP podría determinar de manera presunta los valores de las operaciones, el cual trataba de las transacciones efectuadas por establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero, al enviar o recibir bienes de su oficina central o de otro EP situado en el extranjero. Adicionalmente se estipula la metodología a seguir para estimar los valores aludidos en ambos numerales:

Los precios corrientes en el mercado interior o exterior y, en defecto de éstos, el de avalúo.

El costo de los bienes incremento con el procedimiento de utilidad bruta con que opera el contribuyente, determinado en los términos del CFF.

El precio en que una persona enajena bienes adquiridos del contribuyente, disminuido con el coeficiente que le correspondería conforme al artículo 62 vigente en esta fecha.

Como se aprecia, en estos años no existía la obligación para los contribuyentes de demostrar que los valores determinados en sus operaciones correspondían a los mercados, en función de la metodología señalada en los párrafos antecesores, en razón de corresponder únicamente a las facultades de la autoridad. No obstante, y con la finalidad de evitar ubicarse en el supuesto de la autoridad pudiera determinar de manera presunta los valores fijados en sus operaciones en sus operaciones, era recomendable que los contribuyentes se apegaran a la norma jurídica contenida en el numeral 65 de la ley.

Periodo 1992-1993. A partir del 1 de enero de 1992, se deroga la fracción IV del artículo 64 que establecía el supuesto legal en que operaban las empresas residentes en el país con intereses en común; en cambio, se adiciona el artículo 64-A a la LISR, que concedía facultades a la SHCP para determinar ingresos presuntos, mediante la estimación de valores convenios entre empresa, residentes en el país o en el extranjero o entre EP ubicados en el país son su oficina central u otros EP situados en el extranjero, siempre que existieran intereses en común de por medio.

Se hacía la declaración de que si la autoridad no podía encontrar transacciones similares que sirvieran de referencia para a estimación de valores, habría de considerar algunos aspectos, base (aunque no se mencionaba) para la aplicación de ajustes económicos tendientes a acercar el grado de homologación entre las operaciones evaluadas y las que sirvieran de comparación. En principio parecía un hecho práctico la dificultad que representaría la búsqueda de operaciones comparables a las transacciones celebradas entre las empresas residentes en el país, con un interés en común de por medio.

Por parte, del artículo 65 de la ley se reformó y regula la metodología de que se podía valer la autoridad para determinar los valores convenidos en las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en el numeral 64 y en el adicionada 64-A.

También se da a conocer de manera específica la forma en que la SHCP podía determinar la utilidad de los EP ubicados en el país de residentes en el extranjero (disposición que correspondía a un párrafo adicionado), con base en las utilidades totales de dicho residentes, considerando la proporción de los ingresos o activos de los establecimientos en México respecto del total de unos y otros.

Periodo 1994-1996. En este periodo se reforma el artículo 64, dado que las facultades de la autoridad se extiendan al grado de modificar la utilidad o pérdida fiscal, con base en la determinación presunta de los valores fijados (precio y monto de las contraprestaciones) en las operaciones de los contribuyentes cuando se dieran los casos anteriormente señalados.

En el mismo sentido es reformado el artículo 64-A. Sin embargo, se adiciona un último párrafo que, sin la intención de analizar el texto correspondiente para no desviar el objeto de la reseña histórica, vale la pena destacar que dio cabida por vez primera a la expansión partes relacionadas.

En cuanto al artículo 65, se reformo las acciones dos y tres de la norma, mediante las cuales la autoridad podía determinar de manera presunta los valores derivados de las situaciones jurídicas o de hecho a que hacían referencia los artículos 64 y 64-A, pero las esencias continuaban siendo las mismas.

Hasta aquí, no existían disposiciones que asentara la obligación para los contribuyentes de demostrar la congruencia de los valores convenidos en sus operaciones celebradas con partes relacionadas, residentes en el país o en el extranjero, respecto de los de mercado.

Periodo 1997-2001. En este periodo la autoridad fiscal de México decide incorporar en su ley reglamentaria del ISR, la totalidad de los métodos sugeridos por la OCDE, los cuales se clasifican en tradicionales y alternativos (u otros métodos):

Lo anterior se fundamenta en la exposición de los modos relativos a la Iniciativa de Ley que establecía y modificaba diversas leyes fiscales a partir del 1 de enero de 1997, misma que contenía el texto que se indica:

La mayoría de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplica los lineamientos en materia de precios de transferencia, resulta de las recomendaciones emitidas por dicha organización. Sin embargo, la legislación mexicana no prevé algunos de ellos. Por ello, se sugiere incorporar las disposiciones que contengan la obligación de conservar la documentación que acredite que el contribuyente efectúa sus operaciones utilizando los precios que hubieran empleado partes independientes en operaciones comparables, así como los métodos tradicionales y alternativos aceptados por dicha organización para determinar tales precios. El espíritu de esta reforma es respetar la preeminencia de los métodos tradicionales en la medida de lo posible.

Iniciado el ejercicio fiscal 1997, se adiciona la fracción XIV al artículo 58 de la LISR, que en síntesis ordenaba a los contribuyentes que celebraran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, a obtener y conservar la documentación comprobatoria, base para demostrar que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de conformidad con los valores de mercado, atendiendo los criterios económicos que sugiere el Principio arm's length y aplicado cierta metodología. Se reforma de manera importante el sentido y alcance de la norma vertida en el artículo 64-A, pues inducía a interpretaciones equívocas.

El sentido se ve afectado por el hecho de que las facultades de la autoridad pasan a un segundo plano, después de la aparente obligación contenida en el primer párrafo del artículo que disponía la autodeterminación del ingreso por parte de los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas (no se aclaraba si en el país o en el extranjero), tomando en consideración los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comprobables. De no ser así, la autoridad procedería de igual forma y con el mismo propósito de determinar los ingresos y deducciones emanados de las operaciones controladas; no obstante, los contribuyentes habrían de afrontar las consecuencias del incumplimiento en los términos del artículo 76, último párrafo del Código Fiscal de la Federación (CFF) que, incluso, había sido adicionado.

Ya en terrenos de CFF, se adiciona también el artículo 34-A que confería a los contribuyentes obligados en materia, el derecho a consultar a la autoridad fiscal lo referente a la interpretación y aplicación de las normas encausadas a la verificación de los valores. Disponía que las resoluciones de la autoridad pudieran derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de uno de los países socios por tratados. Según en el artículo 37 del Código, en su párrafo según adicionado, el plazo para resolver las consultas a que hacía referencia el artículo 34-A era de ocho meses.

Asimismo, el artículo 76, último párrafo adicionado, establecía la disminución de multas para los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas (haciendo alusión al artículo 64-A de la LISR), siendo únicamente aplicable, cuando se hubiera cumplido con las obligaciones previstas en el artículo 58 fracción XIV que, como ya señaló, estipulaba la obligación de validar los valores controlados a los contribuyentes que efectuaran transacciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

El artículo 65 adopta la totalidad de métodos propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, por lo que en su conjunto conforma la metodología de precios de transferencia dispuesta para que los contribuyentes cumplieran con su obligación fiscal; a saber:

Tradicionales:

- Métodos de precio comparable no controlado
- Método de precios de reventa
- Método de costo adicionado

Alternativos:

- Métodos de participación de utilidades
- Método residual de participación de utilidades
- Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

2.1.2 Partes relacionadas

2.1.2.1 Concepto De Partes Relacionadas

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas

Partes relacionadas.- Se consideran como tales:

- a) Compañías controladoras, subsidiarias y asociadas;
- b) Personas físicas que poseen, directa o indirectamente, el control o influencia significativa sobre la administración de la institución;
- c) Miembros del consejo de administración, ejecutivos de alto nivel, y entidades afiliadas en las que las personas físicas enunciadas en los incisos b) y c) tengan poder de decisión o influencia significativa sobre sus políticas operacionales y financieras.

2.1.2.2 Definiciones de afiliada, asociada, subsidiaria, compañía controladora, control e influencia significativa.

Afiliadas.- Son aquellas entidades que tienen accionistas comunes o administración común significativa.

Asociada.- Es una entidad en la cual la tenedora tiene influencia significativa en su administración, pero sin llegar a tener el control de la misma.

Subsidiaria.- Es la entidad que es controlada por otra, conocida como controladora.

Compañía controladora.- Es aquella entidad que controla una o más subsidiarias.

Control.- Es el poder de decisión sobre las políticas de operación y de los activos de otra entidad, entendiéndose como tal, cuando se tiene la propiedad directa o indirecta de más del 50% de las acciones con derecho a voto, o bien, cuando se tiene injerencia decisiva en la administración de la entidad. Por ejemplo, cuando se tiene la facultad de nombrar o remover a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano que rija la operación de las entidades, por acuerdo formal con accionistas o poder derivado de estatutos.

Influencia significativa.- Es la capacidad de participar en las decisiones sobre las políticas de operación y financieras de la entidad en la cual se tiene la inversión, sin llegar a tener el control; dicha situación se presenta cuando una institución posee directa o indirectamente más del 10% de las acciones ordinarias en circulación con derecho a voto de la emisora o cuando, no teniendo tal porcentaje, la compañía tenedora pueda nombrar consejeros, sin que éstos sean mayoría, o participar en el proceso de definición de políticas operativas y financieras.

Para la OCDE existe vinculación económica cuando:

- a) Una empresa participa directa o indirectamente del gerenciamiento, del control o del capital de la otra; o
- b) Cuando las mismas personas participan directa o indirectamente del gerenciamiento, del control o del capital de ambas empresas; y
- c) si ambas empresas estuvieran ligadas por relaciones comerciales o financieras en condiciones diferentes de las establecidas entre entes independientes (es decir, ya sea en cuanto a los precios de transferencia establecidos o a las restantes condiciones que hacen a dicha relación).

Por lo tanto, los dos elementos fundamentales que no deben faltar son:

- La existencia de vinculación entre las empresas que efectúan las operaciones
- Entre empresas de distintos países que realicen operaciones internacionales.

2.1.3 Precios De Transferencia

2.1.3.1 Definición

Aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) y servicios y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes

Se define como precios de transferencia "Todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios"

"Precios de Transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades."

"Lineamientos que permiten evitar que por actos comerciales, se produzcan efectos fiscales nocivos en el país en el cual se generan utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios."

"Los precios de transferencia son el proceso de fijar y verificar que los precios sobre las transferencias internacionales de la venta, licencia o renta de los bienes o servicios entre las empresas relacionadas sean las que correspondan el mercado nacional o internacional para determinar las obligaciones fiscales."

"La figura de los precios de transferencia trata de impedir que las utilidades o pérdidas generadas en un país sean trasladadas a otro por medio de operaciones ratificables, tales como intereses, dividendos, regalías, etc., formas a través de las cuales los contribuyentes buscan minimizar la carga tributaria remitiendo utilidades de un país hacia otro. Lo que se busca con esta figura es evitar la manipulación de las operaciones que a través de las tasas reducidas distorsionen la política fiscal de los países que intervienen."

Con lo mencionado anteriormente podemos concluir que los precios de transferencia es aquella figura que se encarga de regular las utilidades o pérdidas en materia fiscal con referencia a actos comerciales con el extranjero, evitando de esta manera efectos nocivos para el país y evasión fiscal, dando como resultado el pago apropiado del impuesto.

Tanto la Ley del Impuesto Sobre la Renta como los tratados internacionales con miembros de la OCDE regulan estos precios para evitar el arbitraje fiscal. Precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona.

2.1.3.2 Sujetos Del Precio De Transferencia

Bajo las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta el procedimiento de precio de transferencia se aplica: a las personas morales residentes en el país, a las personas morales residentes en el extranjero, a las personas físicas, a los establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como a las asociaciones en participación y a los fideicomisos, cuando se trate de partes relacionadas.

Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior, para que sean considerados dentro del supuesto que establece al artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá llevar a cabo actos relacionados, o sea, que las personas físicas, los establecimientos permanentes, las asociaciones en participación, las personas morales y los comunes que generen vinculación.

Dentro de los supuestos que se mencionaron de los sujetos obligados a determinar el precio de transferencia, el concepto de establecimiento permanente merece un análisis especial distinto de aquel que se debe efectuar a los demás sujetos. Este análisis es importante para orientar sobre los lineamientos que determinan la aplicación del procedimiento de los precios de transferencia ya que los establecimientos permanentes se ven relacionados, a diferencia de los otros sujetos, con diversas políticas tributarias o principios internacionales plasmados en tratados, acuerdos y convenios.

La Ley del Impuesto sobre la Renta considera como establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente las actividades empresariales y se deberá entender como "entre otros" a las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier otro lugar de explotación o extracción de recursos humanos.

De acuerdo a las normas mexicanas también se considera establecimiento permanente, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, aun cuando no tenga un lugar de negocios en territorio nacional y siempre que se ubique dentro de los supuestos tributarios que las disposiciones contemplan.

Cabe señalar que también se considera ingresos atribuibles a un establecimiento permanente, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

2.1.3.3 Operaciones Sujetas al Precio De Transferencia

Se contemplan como operaciones susceptibles de ser verificadas a través del procedimiento del precio de transferencia a las que a continuación se enumeran:

1. Las de financiamiento
2. las de prestación de servicios
3. las de uso, goce o enajenación de bienes tangibles
4. las de explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible
5. la enajenación de acciones

En cuanto a las operaciones de financiamiento y para los efectos de los precios de transferencia, se deben tomar en cuenta: el monto del crédito principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y la tasa del interés. Estas operaciones deben a su vez llevarse a cabo entre partes relacionadas, ya se trate de personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas, establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como las actividades realizadas a través de fideicomisos, si entre ellos se desprende un posible interés en los negocios de la otra o bien, existan intereses comunes entre ambas, o un tercero tenga interés en el negocio o bien de aquella.

En el caso de los préstamos se debe tomar en cuenta en forma especial, el monto que representa la cantidad principal en la operación del contribuyente, en relación a su flujo de efectivo, el plazo concedido, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que impone en el lugar de residencia del acreedor o del deudor, entre otros.

En cuanto a la prestación de servicios entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas, establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero o en su caso operaciones a través de fideicomisos, si se encuentran relacionados entre ellos o terceros que tengan interés en los negocios o bienes de estos, la autoridad podrá aplicar el principio de precio

de transferencia, cuando se determinen montos distintos por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares.

Para este caso se debe tomar en cuenta se el servicio involucra o no, una experiencia o conocimiento técnico o, si el precio es o no proporcional al beneficio obtenido. Cabe mencionar que el servicio debe ir acorde al giro del la compañía.

Por lo que respecta al uso, goce o enajenación de bienes tangibles entre entes relacionados, se aplica el principio de precio de transferencia cuanto la renta o el precio sea distinto al que se hubiera cobrado, por el uso o goce o en el momento de enajenación de bienes tangibles idénticos o similares, durante el periodo de uso o goce en el momento de enajenación en transacciones independientes con o entre partes sin interés relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

Para este sujeto se deben considerar el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien que se otorga en uso, el costo de mantenimiento, tipo de bien, condiciones de bien y todos aquellos elementos que permitan reflejar una operación que pretende o tiene el animo de trasladar las utilidades de una empresa a otra.

En el caso de que se conceda la explotación o se transmita la propiedad de un bien intangible bajo operaciones entre empresas relacionadas, el precio de transferencia y sus linamientos se tomaran en con junto cuando la suma total de pagos o de las regalías cobradas en base a producción, netas, utilidades y otras medidas, o el pago realizado por la concesión de licencia de patente o de registros recíprocos, sean distintos al que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se tomara en cuenta la suma total de pagos, sino el derecho o la propiedad que se hubiera adquirido sobre el bien intangible, si las partes comparten gastos y riesgos en el proyecto de desarrollo e investigación de este bien, En este caso, solo se debe considerar la parte que exceda al monto que se pago para compartir el gasto o el riesgo en el desarrollo del proyecto.

Es posible a su vez emplear un procedimiento diverso al anterior, mismo que consiste en aplicar los métodos que para estos efectos establecen las normas fiscales. Asimismo, la autoridad deberá tomar en cuenta la posibilidad de que el bien pueda ser sustituido por otro que exista en el mercado, la exclusividad que se tenga sobre el bien o la duración de la licencia de patente o registro, el costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien o los servicios prestados en la transmisión de este y finalmente el precio cobrado por el servicio.

Por lo que corresponde a la enajenación de acciones, se deben considerar elementos para determinar el precio de transferencia tales como, el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del ultimo hecho del día de la enajenación de la emisora. Sin embargo, al igual que en las operaciones anteriores, la enajenación de los títulos valor se debe llevar a cabo entre empresas relacionadas, en las cuales una parte enajena y la otra parte adquiere capital de una tercera persona jurídica.

En las operaciones enumeradas y descritas anteriormente y que son sobre las cuales la autoridad tiene la facultad de aplicar los procedimientos para configurar los precios de transferencia, se deberán tomar en cuenta además de los elementos pertinentes en cada una de estas, todos aquellos que correspondan, aun cuando se trate de operaciones a titulo gratuito. O sea, el precio de transferencia también se configura en actos gratuitos que reflejen una contraprestación.

Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que para efectos de interpretación en cuanto a los alcances de las operaciones sobre las cuales es posible la configuración de los precios de transferencia, es posible aplicar las Guías sobre precios de transferencia para las empresas Multinacionales y las administraciones fiscales, aprobados por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellos que las sustituyan. Estas guías se podrán consultar en el Anexo A al final de este estudio, cabe señalar que únicamente se transcriben las que con relación a los capítulos que conforman

esta obra son relevantes y que se refieren a empresas multinacionales.

El precio de transferencia en estos actos, se conforma a través de imputar un ingreso acumulable a quien recibe un provecho o el beneficio de no llevar a cabo una erogación; esta erogación se efectúa por el ente que realiza el gasto en provecho de un tercero.

2.1.3.4 Configuración Del Precio De Transferencia

La configuración de estos precios, es con el fin de contemplar en el estudio la parte operativa ante el evento de que la autoridad pretendiera determinar un ingreso acumulable o una deducción, al considerar que se debe modificar la utilidad o pérdida mediante el establecimiento del precio o del monto de la contraprestación, en operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como aquellas actividades realizadas a través de fideicomiso.

El costo es otro importante factor al que siempre se recurre al tratar de establecer el universo del precio de transferencia. En la determinación de estos precios, tanto por parte de la autoridad como del sujeto pasivo, intervienen especialistas de tres diferentes disciplinas, como son los abogados, los contadores y los economistas. El abogado deberá cuidar que los actos de la autoridad se apeguen a la legalidad y no se aparten de los lineamientos que en nuestro marco jurídico contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación y además, deberán observar que las pruebas que se aporten en el proceso cumplan con las características de imparcialidad o sea, que nos sean tendenciosas y que reflejen con precisión el acto para cual se exhiben.

Las pruebas y peritajes que se aporten deberán contar con todos los elementos que permitan tomar una decisión. Debemos precisar que contar con todos los elementos se debe traducir, como la configuración de esfuerzos, ideas, argumentos y documentos que abarquen operaciones idénticas o similares en cualquier parte donde se desarrollen o lleven a cabo. El abogado estudia el corporativo y el comportamiento universal del grupo de empresas desde el punto de vista jurídico, es indispensable, cuando se pretenden relacionar las operaciones de los entes, por el simple reflejo de acciones en su capital. Por otra parte el contador juega un papel determinante, puesto que es el responsable de configurar los costos de la operación, debiendo tomar en cuenta los datos económicos que para estos efectos, le deben proporcionar quien este a cargo de este análisis.

La certificación que emita el contador, es prueba plena en caso de conflicto, misma que se deberá valorar y aportar por quien lleve a cabo la defensa del interés del contribuyente. El analista económico, es parte fundamental en la configuración del precio de transferencia ya que debe tomar en cuenta la característica social, política y económica, en los países en los que se desarrollen las operaciones, ya sean idénticas o similares de aquellas que se efectúen en nuestro país. Otro importante elemento a considerar es la inflación que impera en las zonas donde se generan las operaciones y su impacto en las condiciones que se reflejan en los estados financieros del contribuyente. Una vez que se cuenta con estos elementos, tanto la autoridad como el sujeto pasivo, podrán determinar el precio que corresponde, mismo que surge del análisis de las operaciones llevadas a cabo por entes relacionados, este precio al configurarse recibe el calificativo de transferencia.

Por lo que corresponde al sujeto pasivo, estos elementos le permiten preparar y soportar la defensa de sus intereses. El precio de transferencia es el que resulta del análisis y de la valoración de las pruebas que se aportaron y se instrumentaron a través de la participación de expertos contables y económicos. El precio de transferencia se puede configurar, cuando el costo se ve disminuido por efectos fiscales en un país que estimule la exportación a través de otorgar subsidio totales o parciales.

En el caso de nuestro país, se debe tener especial cuidado con las operaciones de exportación, cuando estas se efectúen con Estados con los que no tenemos un tratado de libre comercio, ya que en los actos entre México, Estados Unidos de América y Canadá, así como los llevados a cabo con las Repúblicas de Colombia, Venezuela, Costa Rica, Chile, Bolivia, Nicaragua, Guatemala, El Salvador, Uruguay, Honduras, con el Estado de Israel así como con la Unión Europea, los gravámenes de importación y exportación se eliminaron en

algunos rubros y en otros se disminuyeron, lo que favorece el proceso de los bienes y servicios que se ofrecen a terceros adquirentes, en países que no tienen identificación de asociación económica.

Al eliminar las barreras arancelarias, el precio se disminuye, lo que permite un ámbito de mejor competencia, sin embargo, los países receptores de los bienes o servicios que en sus respectivas legislaciones contemplen modificaciones impositivas en el cumplimiento por parte de la determinación de un precio de transferencia, podrán considerar que esta disminución producto de la no acusación de aranceles, es susceptible para la configuración de este precio, ya que en términos generales refleja un subsidio tributario. Para evitar lo anterior, las empresas residentes en México que adquieran insumos de productos procedentes de Canadá, de los Estados Unidos de América, Colombia, Venezuela, Costa Rica, Guatemala, El Salvador, Uruguay, Honduras, Chile, Bolivia y Nicaragua, Israel y la Unión Europea, con la aplicación de aranceles preferentes y que a su vez, estos en forma agregada a un producto final se exporten desde nuestro país a otro no relacionado con convenios económicos, se deberá tener especial cuidado en la forma de contabilizar los costos de adquisición, los que deberán en su caso, soportar la prueba de identificación universal y comparativa con otras transacciones internacionales.

El precio de transferencia una vez configurado debe evitar que al determinarse propicie una doble tributación en la misma base, ya que en principio, el contribuyente ha reflejado para el cumplimiento fiscal, el precio de los bienes y servicios que a su juicio era el correcto y mismo que, se deberá determinar bajo los principios que se reflejan en los artículos 214, 216 y 216 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Como doble tributación en la misma base, debemos entender que el contribuyente deberá corregir la utilidad o pérdida fiscal generada a través de los ingresos acumulables y producto del precio de transferencia, debiendo cubrir una cantidad mayor de impuesto del que ya había pagado.

El primer entero y su complemento de no configurarse en forma adecuada, propician esta doble tributación. Cabe ahora hacer referencia a los elementos que deben utilizar para analizar la procedencia de la configuración del precio de transferencia. Además, de las operaciones que susceptibles al precio de transferencia, se deben tener presente que estas operaciones deben celebrarse entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, así como a través de fideicomisos.

Las operaciones susceptibles y los sujetos involucrados en la operación deben a su vez relacionarse no solo a través de un acuerdo de voluntades, sino que se debe reflejar un interés de negocio, mas allá del contractual, o bien existir interés común o cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bien de alguno de los sujetos relacionados en la transacción.

Este interés al ser demostrado por las autoridades fiscales, provoca que las partes se consideren como contribuyentes relacionados o vinculados. Cuando se presentan los tres supuestos y que consisten en la operación celebrada, el sujeto involucrado y la vinculación entre las partes relacionadas, estamos en principio ante la posibilidad de que se configure el precio de transferencia. Sin embargo, estos supuestos no son suficientes para cuantificar el efecto del precio, por lo que la operación celebrada se debe analizar en forma individual y bajo diversos métodos.

Cabe agregar que las operaciones de referencia a su vez, deben reflejar una desviación que al compararse con aquellas realizadas con entes no vinculados, permitan demostrar que además de los beneficios del negocio, se obtuvieron otros que dentro de la universalidad no son comunes y que afectan el cumplimiento impositivo al desviarse ingresos o generarse deducciones improcedentes. La Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 215, considera que el procedimiento para determinar el precio de transferencia se debe utilizar en los siguientes casos:

- En las operaciones financieras, cuando la tasa de interés pactadas sean distintas de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, debiéndose tomar en cuenta, el monto principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y en su caso, la tasa de interés prevaleciente en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.

- En la prestación de servicios, cuando se cobre un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares a entes no vinculados, debiéndose tomar en cuenta los elementos involucrados, la experiencia o el conocimiento técnico y si el precio es proporcional al beneficio obtenido.
- En uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto al que se hubiera determinado por los mismos conceptos en bienes idénticos o similares, tomándose en cuenta todos los elementos pertinentes, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, así como el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.
- En la concesión para explotar o transmitir un bien intangible, cuando el pago realizado por la concesión sea distinto al que se habría obtenido entre partes no relacionadas o vinculadas.

En la enajenación de acciones cuando la transmisión de los títulos, el valor en su precio de venta no tome en cuenta para su fijación o este no corresponda al capital contable actualizado de la emisora, al valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o a la cotización bursátil de último hecho de día de la enajenación de la emisora.

Cuando se presentan estas diferencias y se dan los demás supuestos antes apuntados, contamos con los elementos suficientes que nos permiten determinar el precio de transferencia. Nuestra legislación contempla los lineamientos que permiten la configuración de estos precios de transferencia, a través de la utilización de diversos métodos. Estos métodos se encuentran marcados en el artículo 216 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

2.1.3.5. ¿Que Se Necesita Para Determinar El Precio De Transferencia?

En el procedimiento para determinar ingresos, la regla aplicable en todos los casos, es la igualdad. Cuando una operación controlada cumple con la norma de igualdad y si sus resultados son congruentes con los que se habrían obtenido, se puede decir, que se está cumpliendo con este principio; este se obtiene a través de aplicar diversos métodos al tipo de operación que se celebre, como es el caso de la transferencia de bienes, servicios, prestamos o anticipos, entre otros.

En consecuencia debe elegirse el método a los métodos más apropiados para el cálculo de los resultados bajo el principio de igualdad. Por ejemplo, si se presenta servicios en relación con la transferencia de bienes, es posible o conveniente que se utilice por separado un método aplicable al servicio y el otro a los bienes, con el fin de determinar un resultado de igualdad. El resultado de igualdad en una operación controlada debe determinarse de acuerdo con los hechos y las circunstancias que proporcionen una solución confiable.

Por lo tanto, no hay una estricta prioridad de métodos y ningún método. Los datos basados en los resultados de transacciones entre parte no relacionadas proporcionan elementos objetivos para determinar si los resultados de una transacción controlada están bajo el principio de igualdad. Así para determinar cual de los métodos ofrecen la medida más confiable para un resultado de igualdad, los dos factores principales que deben tomarse en cuenta son el grado de similitud entre la transacción controlada y no controlada, y como segundo factor la calidad de los datos y suposiciones empleados en el análisis. Además, bajo ciertas circunstancias, también puede resultar pertinente considerar si los resultados de un análisis son congruentes con los obtenidos de otro método.

La integridad y la precisión de los datos permiten identificar y cuantificar los factores que en su caso afectarían el resultado obtenido a través de la aplicación de cualquier método en lo particular. Por ejemplo, la integridad y la precisión de los datos determinarían el grado en que es posible identificar diferencias entre las transacciones controladas y no controladas, así como la confiabilidad de los ajustes realizados para compensar tales diferencias. Un análisis será relativamente más confiable mientras mayores sean los datos o elementos en los que se base la integridad y la precisión.

Los métodos a su vez dependen de ciertas suposiciones. La confiabilidad en los resultados de un método, depende de la solidez de dichas suposiciones. Algunas suposiciones son relativamente confiables. Por ejemplo, los ajustes por diferencias en las condiciones de pago entre transacciones controladas y no controladas, pueden basarse en la suposición de que bajo el principio de igualdad, tales diferencias conducirían a su vez a diferencias de precio que reflejan el valor del dinero en el tiempo. En particular, la confiabilidad de ciertos métodos depende en gran medida de la similitud de los bienes o servicios involucrados en la transacción controlada y no controlada.

Por otro lado, si dos o más métodos producen resultados distintos, se aplicara la regla del mejor de estos para elegir el que proporcione el resultado más confiable. Si la regla del mejor método no indica claramente cual debe elegirse, un factor adicional que puede tomarse en cuenta para seleccionar el método, es el que se basa en el hecho de que el método alternativo debe producir resultados, congruentes con los que se obtuvieron en la aplicación de los otros métodos. Además, al evaluar las distintas aplicaciones de un mismo método, se puede tomar en cuenta el hecho de que un segundo método produzca resultados que sean congruentes con una de las aplicaciones alternativa.

Aunque un factor específico de similitud puede ser de particular importancia al aplicar un método, cada uno de estos factores requiere de un análisis individual que refleje la forma de cómo afecta a esta similitud. Entre estos factores se incluyen:

- Las funciones que se deben realizar;
- Los alcances contractuales;
- Los riesgos de operación;
- Condiciones económicas; y
- Bienes o servicios.

En cuanto al segundo numeral mencionado arriba, el grado de similitud entre las operaciones controladas y no controladas requiere de una comparación de los términos contractuales que podrían afectar los resultados de las dos transacciones. Entre estos términos se incluyen:

- La forma de compensación cobrada o pagada;
- Volumen de ventas o compradas;
- El alcance y las garantías ofrecidas
- Derechos a actualizaciones, revisiones o modificaciones;
- Duración de la licencia, el contrato u otros convenios pertinentes derechos de terminación o renegociación;
- Transacciones colaterales o relaciones comerciales continuas entre el comprador y el vendedor, incluyendo acuerdos para la prestación de servicios auxiliares o subsidiarios; y
- Extinción de crédito y las condiciones de pago.

En relación al tercer numeral, la determinación del grado de similitud entre transacciones controladas y no controladas requieren una comparación de los riesgos significativos que podrían afectar los precios que serian cobrados o pagados y la utilidad que seria generada en las dos transacciones. Entre los riesgos relevantes por considerar se incluyen:

- Riesgos de mercado, incluyendo fluctuaciones en costos, demanda, determinación de precios y niveles de inventario;
- Riesgos relacionados con el éxito o el fracaso de las actividades de investigación y desarrollo;
- Riesgo financiero, incluyendo fluctuaciones en tipos de cambio de diversas extranjeras y tasa de interés;
- Riesgo de crédito y cobranza;
- Riesgo en la calidad del producto; y

- Riesgos comerciales generales relacionados con la posesión de bienes, plantas y equipos.

Con referencia al cuarto numeral, la determinación del grado de similitud entre transacciones controladas y no controladas requieren de una comparación sobre la condiciones económicas, significativas que podrían afectar los precios que se cobrarían o pagarían, o la utilidad que sería generada en cada una de las transacciones.

Entre las condiciones económicas se incluyen:

- La similitud de los mercados geográficos;
- El tamaño relativo de cada mercado y el grado de desarrollo económico total en cada mercado.
- El nivel de mercado.
- La participación relevante en el mercado de los productos, los bienes o los servicios transferidos o prestados;
- Los costos específicos de ubicación del factor de producción y distribución;
- El grado de competencia en cada mercado con respecto a los bienes o servicios sujetos a revisión;
- La condición económica de la industria en particular, incluyendo el hecho de que el mercado se encuentra en contracción o expansión; y
- Las opciones realmente disponibles para el comprador o el vendedor.

Y finalmente, y en relación al último numeral, la determinación del grado de similitud entre operaciones controladas y no controladas requiere una comparación de los bienes y servicios transferidos en las transacciones. Esta comparación puede incluir cualquier intangible que se encuentre involucrado en los bienes o servicios tangibles que se transfiere. Con fin de que sea considerada comparable con una transacción controlada, no es necesario que una transacción no controlada sea idéntica a la transacción controlada, pero debe ser similar como para que brinde una medida confiable de un resultado de igualdad.

2.1.4 Problemática Fiscal En Un Escenario De Economía Abierta

2.1.4.1 Introducción

El objetivo de este capítulo es analizar el cambio de problemática fiscal que ha acompañado a la sustitución del modelo de relaciones económicas basadas en el import-export, por el modelo de flujo de capitales. Cualquier cambio en los modelos de comportamiento económicos tiene consecuencias en el campo de la fiscalidad. El legislador debe estar atento a estos cambios con el fin de conocer la naturaleza de los mismos y, a partir de dicho conocimiento, diseñar las correcciones en la normativa fiscal que sean pertinentes. Por ello, en este capítulo, junto al análisis del cambio en la problemática fiscal se aborda el estudio de las posibles medidas de que dispone el legislador para hacer frente a esta nueva situación.

2.1.4.2 Los modelos de relaciones económicas y la problemática fiscal

Como ocurre con la práctica totalidad de las operaciones económicas, los intercambios de bienes, servicios o capitales están sujetos a una normativa fiscal específica. Esta normativa pretende someter a gravamen los diferentes hechos imposables que se produzcan en el desarrollo del tráfico económico, y por tanto ha de ajustarse a la naturaleza de las operaciones que se someten a gravamen.

El cambio de modelo a que nos acabamos de referir ha supuesto un cambio en la naturaleza y fundamentos de estas relaciones, por lo que necesariamente el régimen fiscal que se ha venido aplicando al modelo anterior es claramente insuficiente para solucionar la problemática específica que se plantea en este nuevo modelo de economía abierta.

2.1.4.3 La problemática fiscal en el modelo import-export

El modelo import-export se caracteriza fundamentalmente por que las relaciones económicas entre países se instrumentan en importaciones y exportaciones de bienes y de servicios. No quiere esto decir que sean los únicos factores que se movilizan, pero sí definen el marco de referencia de las relaciones económicas.

En este modelo, las empresas de cada país producen bienes o servicios, utilizando, para ello materias primas nacionales o importadas, que destinan a la venta en el propio país o en otros mediante su exportación. Es decir, nos encontramos ante empresas localizadas en una determinada soberanía fiscal, en la que desarrollan sus actividades de producción y desde la que exportan.

Desde el punto de vista fiscal, este modelo tiene diferentes implicaciones según nos refiramos a la tributación directa o a la indirecta. La tributación directa tiene por objeto el gravamen de los beneficios obtenidos por las sociedades. Así, en la medida en que la empresa en cuestión esté localizada y opere en una misma soberanía fiscal (desde la cual realizará las exportaciones) los beneficios de estas operaciones se obtienen en el lugar donde se está instalado (ya rija el principio de tributación en la fuente o de residencia), y por tanto el hecho de que las ventas se produzcan dentro de dicha soberanía fiscal o fuera es irrelevante a la hora de determinar el gravamen a satisfacer a la Hacienda Pública del país de residencia.

En el ámbito de la tributación indirecta la situación cambia. La tributación indirecta tiene por objeto gravar la capacidad económica que se pone de manifiesto en la adquisición de los bienes, para lo que recae en el consumidor final. Por tanto, aquí si es relevante quién es el consumidor final, o dicho de otro modo, es relevante si las mercancías se venden en el país de residencia o se exportan. El funcionamiento tradicional de la imposición indirecta descansa en la exigencia de los mismos a los productores. Durante las fases de los procesos de producción y distribución se va exigiendo a los productores o distribuidores que vayan liquidando el impuesto indirecto correspondiente a los bienes, ya sea utilizando como base el valor añadido en cada etapa (modelo IVA) ya sea con impuestos multifasicos o en cascada que recaen sobre el valor total del bien en cada etapa del proceso. Posteriormente, el consumidor, al adquirir el bien satisface, junto con el precio, el impuesto calculado sobre el valor total del bien, de forma que los productores recuperan las cantidades pagadas a cuenta, y el impuesto incide finalmente sobre el consumidor.

El problema surge cuando los bienes se exportan. En este caso, con un procedimiento de gestión como el descrito, los impuestos se van exigiendo a los productores e intermediarios que participan en toda la cadena de elaboración; estos sujetos irían ingresando dichos impuestos en la Hacienda del país de residencia. Cuando finalmente se exportan los bienes, el exportador traslada sobre el importador del país de destino el importe de los impuestos devengados hasta ese momento, importe que este recuperará al vender los bienes al consumidor final.

Si bien la gestión del impuesto no se ve alterada por el hecho de que la o las últimas etapas de la cadena de distribución se realicen en el mismo o en otro país, no ocurre lo mismo con la incidencia del impuesto. En efecto, el proceso descrito llevaría a que la mayor parte de los impuestos satisfechos por el consumidor final del país de destino sean recaudados por el país de origen, lo que supondría una pérdida de recaudación inadmisibles para el país de destino, que al tiempo que importa bienes y servicios, está exportando parte de su recaudación tributaria.

Esta contingencia amenazaba con provocar una merma en la neutralidad de la fiscalidad, al sentirse el país de destino tentado de establecer nuevos y mayores impuestos que compensasen la pérdida antes descrita. Efectivamente, al producirse esta traslación de la imposición se podía dar el caso de que el país de destino, decidido a gravar el consumo de bienes realizado en su territorio, estableciese impuestos indirectos sobre el bien importado sin tener en cuenta las cantidades que ya se hubiesen ido estableciendo con anterioridad; esto supondría un exceso de gravamen sobre dichos bienes que los encarecería haciéndoles perder competitividad.

Esta situación encontró solución con la aceptación general del principio de tributación en destino como criterio de asignación impositivo para la imposición indirecta, y se instrumentó en lo que se conocen como

“ajustes fiscales en frontera”. Con estos “ajustes” lo que se pretendía era eliminar la carga de imposición indirecta interna de los bienes objeto de exportación mediante el sistema de “devolver” los impuestos indirectos que habían ido recayendo en las diferentes fases de su producción. De esta forma, cuando el bien llegaba al país de destino era gravado por las autoridades fiscales del mismo sobre la base de su valor real, valor que no incluía carga impositiva, con lo que el bien no era objeto de sobregavamen.

Sobre esta formula, se desarrollaron diferentes sistemas para el cálculo de los ajustes, en función de los tipos de impuestos indirectos exigidos (desde los imperfectos ajustes en frontera correspondientes a los impuestos en cascada, a la más perfeccionada forma de devoluciones del impuesto sobre el valor añadido).

2.1.4.4 La problemática fiscal en una situación de economía abierta

Con el cambio de modelo de relaciones antes apuntado, provocado por el incremento de los flujos de capitales y personas y por el consiguiente aumento de la interdependencia, se modifica sustancialmente la forma y la intensidad de las relaciones económicas entre los diferentes países. El desarrollo del comercio internacional se ve acompañado por un aumento más que proporcional de los flujos de capitales, y por un aumento de la movilidad del factor trabajo, sobre todo de la mano de obra más cualificada. Nos encontramos por tanto ante un incremento de la movilidad del capital y el trabajo cualificado, los factores más volátiles.

Asistimos por tanto a la construcción de un nuevo escenario que se va a caracterizar por la coexistencia de dos circunstancias: por un lado la generalización de las inversiones transnacionales y de la empresa transnacional como elemento subjetivo de las relaciones económicas, y por otro, el mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales. Este marco plantea una problemática fiscal específica y, en muchos casos, novedosa.

2.1.4.5 Deslocalización de bases imponibles y actividades por motivos fiscales

El rasgo principal de esta circunstancia es la posibilidad de que disponen los contribuyentes de "orientar" o desviar las bases imponibles de una jurisdicción fiscal a otra, como consecuencia de la libertad de movimiento de capitales, bienes y personas que hemos comentado.

Así, en este escenario globalizado, los factores se mueven en función, entre otros condicionantes, de consideraciones fiscales. Lógicamente no existe la misma volatilidad en todos los factores. La mano de obra cualificada y el capital se perfilan como los factores más sensibles a estas diferencias fiscales, si bien dentro del capital debemos distinguir entre inversión especulativa o de "portafolio" (que supone el 95% de los flujos financieros), altamente condicionada por la tributación de las ganancias de capital, de las inversiones directas, que son sensibles también a otras circunstancias.

Vamos a continuación a realizar un somero análisis de las cuestiones más espinosas que en relación con este problema de la deslocalización se plantean en cada figura tributaria.

- Impuesto sobre la renta de personas jurídicas

Se plantean fundamentalmente dos cuestiones:

1. La posible localización de actividades productivas en un país u otro en función del marco fiscal. De esta forma, las bases imponibles se generarían en el país en el que hubiesen decidido implantar las actividades productivas.

Este problema cobra especial importancia en la medida en que el número de empresas multinacionales ha aumentado considerablemente, y en que dichas empresas tienen gran facilidad para establecer centros de producción repartidos por todo el mundo.

2. Un segundo problema sería la posibilidad de utilizar los conocidos como precios de transferencia para desplazar bases imponibles de un país a otro, en busca de la mejor tributación.

– Impuestos sobre la renta de las personas físicas

El problema se plantea aquí en la medida en que, como hemos señalado anteriormente, una de las características de la globalización económica es el alto grado de movilidad de la mano de obra cualificada. Esto provoca que:

1. Este tipo de mano de obra sean contribuyentes "deseados" por su alta capacidad económica, lo que puede provocar la creación de regímenes fiscales preferenciales con el fin de atraerlos. Esto es particularmente evidente en algunos paraísos fiscales en los que la legislación sobre inmigración establece requisitos relacionados directa o indirectamente con la capacidad económica o la disposición de capitales de los que aspiran a ser residentes.
2. Como consecuencia de lo anterior, puede ocurrir que las propias empresas que empleen un gran volumen de mano de obra altamente cualificada vean condicionada su localización en función del régimen fiscal aplicable a sus trabajadores.
3. Todo esto lleva a una posible caída de la progresividad del sistema, al quedar sin tributar los contribuyentes de mayores rentas, lo que además supone una ruptura del principio de equidad vertical.
4. Como consecuencia última, esta movilidad y la aparición de nuevas formas de contratación pueden hacer caer la recaudación obtenida por cotizaciones sociales, lo que acompañado de las dificultades crecientes de viabilidad en muchos de estos sistemas, provoca que la necesaria recaudación se obtenga gravando a aquellos trabajadores con menor movilidad, lo que supone un aumento de la regresividad.
5. En otro sentido, la existencia cada vez mayor de rentas obtenidas por las personas físicas en el extranjero va unidas en muchos casos a la dificultad de obtener información sobre ellos.
6. La aparición de productos financieros más complicados cuya mera calificación es de un elevado grado de dificultad.

– Impuesto sobre el consumo

A pesar de configurarse como la alternativa recaudatoria, dos son los aspectos que se plantean en relación con estas figuras:

1. La facilidad y bajo coste de transporte ha favorecido que las compras de determinados productos (los de alto valor agregado y fácil transporte) se adquieran allí donde son más baratos, lo que puede provocar en la práctica una "exportación de bases tributarias", si no se realiza un adecuado control.
2. El comercio electrónico supone, junto a una mayor facilidad para acceder a bienes situados fuera de nuestras fronteras, una mayor dificultad para disponer de información sobre las transacciones, lo que lógicamente dificulta el trabajo de las administraciones tributarias.

– Impuestos sobre el Patrimonio

La naturaleza esencialmente inmóvil de muchos de estos elementos los hace, en principio, menos sensible al proceso de globalización (entendido como escenario de alta movilidad de los factores). No obstante esto es engañoso, puesto que lo que al final sucede es que la tributación sobre este indicador de capacidad económica se desplaza hacia aquellos bienes de menor movilidad (bienes inmuebles,...) puesto que los patrimonios

materializados en inversiones siguen buscando el marco tributario más favorable, lo que una vez más rompe el principio de equidad horizontal.

2.1.4.6. Competencia fiscal perjudicial

La consecuencia de toda la movilidad de los factores ya citada ha sido una fuerte competencia internacional caracterizada por una reducción de la tributación efectiva de la renta, lo que ha mercedo lo que Tanzi ha dado en llamar el "patrimonio común" que constituye la base tributaria internacional. Así, la situación descrita en el apartado anterior ha llevado a que algunas jurisdicciones fiscales, en un intento de no perder, o incluso de atraer parte de esas bases imponibles susceptibles de deslocalización, hayan establecido en sus legislaciones nacionales regímenes preferenciales con los que atraer parte de las mismas.

Al analizar esta cuestión, debemos comenzar señalando que el término "competencia fiscal" presenta dos vertientes: una positiva, en la que nos encontramos con lo que se ha dado en llamar "competencia fiscal sana", y otra negativa, conocida como "competencia fiscal perjudicial"

Con el primer término nos estamos refiriendo a la práctica consistente en adoptar medidas internacionalmente aceptadas para favorecer el desarrollo de actividades cuya fiscalidad no es claramente el único factor que condiciona la realización de las mismas. En este sentido, durante la década de los ochenta, como consecuencia de unas reformas iniciadas en EE.UU. y Reino Unido, esa competencia fiscal promovió la reforma de los sistemas fiscales de los países occidentales, disminuyendo los tipos aplicables y aumentando las bases imponibles, con lo que se consiguió una mayor neutralidad y equidad horizontal, al tiempo que se logró un funcionamiento más eficiente del Sector Público.

La competencia fiscal perjudicial no tiene nada que ver con lo anterior; en este caso, los estados tratan de poner en práctica regímenes fiscales específicos para ciertas actividades que no necesitan más que un nivel reducido de inversión y que podrían ser realizadas en cualquier parte. Estaríamos refiriéndonos aquí a dos casos diferentes. En primer lugar, podemos hablar de la proliferación de paraísos fiscales, auténticos países con soberanía que se ofrecen como territorios de baja o nula tributación con el fin de atraer empresas o capitales. Por otro lado, se da el caso de países plenamente integrados en la "comunidad tributaria internacional" que establecen en sus normativas regímenes preferenciales tales como los regímenes de sociedades especializadas, las zonas off-shore o las zonas financieras, caracterizados, entre otros elementos por bajas tasas de tributación, ventajas fiscales reservadas a ciertas actividades realizadas por no residentes, ausencia de transparencia o restricciones al intercambio de información.

Este segundo modelo de competencia tiene efectos perniciosos en la medida en que obligan a aquellos países que en principio se oponen a este tipo de medidas, a reaccionar entrando en el juego de esa competencia frente al riesgo de perder progresivamente recaudación tributaria. El resultado final sería lo que se ha calificado por parte de la doctrina como "race to the bottom", término con el que se refieren a una suerte de armonización de los sistemas fiscales a la baja.

Es tal la importancia de esta cuestión que instituciones como la Unión Europea y la OC- DE están realizando esfuerzo en la lucha contra el mismo, y están actualmente elaborando unos códigos de conducta para evitar precisamente ese problema.

2.1.4.7. Doble imposición

El mantenimiento de las soberanías fiscales en el ámbito nacional, y la generalización de las operaciones internacionales de movimientos de capitales son los dos factores que fundamentalmente provocan el fenómeno de la doble imposición.

Tradicionalmente, las legislaciones fiscales de los países se han venido diseñando sobre el supuesto de que las economías eran cerradas; es decir, que los intercambios económicos y, sobre todo, las inversiones empresariales se realizaban dentro del país. El fenómeno de internacionalización de los flujos financieros ha planteado un nuevo escenario de inversiones financieras internacionales (inversiones de residentes en el

exterior, e inversiones de no residentes en el interior de dichas economías) que plantea situaciones cuya regulación no estaba prevista en las legislaciones nacionales.

La principal causa de este fenómeno de doble imposición es la adopción por las diferentes legislaciones de criterios de asignación impositiva distintos. De acuerdo con esto se establecen básicamente dos principios:

— El principio de territorialidad (gravamen en el Estado de la fuente), que atribuye el poder de imposición al Estado en que se encuentran situados los bienes sujetos a imposición o donde se haya realizado la actividad de la que deriven los beneficios imponibles. Este es un principio mucho más primitivo, y que encuentra justificación en la mayoría de las veces en la mera proximidad geográfica y temporal entre la renta y su origen. Además, este es un concepto más relacionado con el Principio de Beneficio como criterio de asignación impositivo, respecto del cual la mayor parte de la doctrina destaca sus efectos regresivos.

— El principio personalista (gravamen en el Estado de residencia), que entiende que el poder de imposición corresponde al Estado al que pertenece el titular de los bienes o el perceptor de las rentas, por cuanto que en dicho Estado se han generado los capitales que, invertidos en el Estado de la fuente, han permitido la creación de rentas en este último país. Aquí nos encontramos con un enfoque que gran parte del adoctrina considera coherente con el Principio de Capacidad Económica como criterio de asignación impositiva, el cuál es sin duda un principio más moderno, justo y progresivo.

La conjugación de ambos criterios provoca conflictos positivos y negativos en el ámbito de la soberanía fiscal. Así, los conflictos positivos se plantean cuando cada Estado puede determinar libremente cuáles son los supuestos que quedan sometidos a su soberanía fiscal, aunque no pueda inmiscuirse en la soberanía fiscal de los demás Estados, pero nada impide que tenga en cuenta los hechos imponibles producidos en otro país desde el momento en que éstos tengan algún tipo de conexión con su Estado; o bien grave los hechos imponibles ocurridos en su territorio en los casos en que la persona que percibe una renta reside en el extranjero. En estos casos, lo más probable es que el otro país (lugar donde ocurre el hecho imponible o lugar de residencia) también exija el impuesto. Por el contrario, los conflictos negativos se plantean cuando por el juego de los puntos de conexión fiscal, ninguna de las posibles soberanías fiscales potencialmente competentes entendiera serlo para exigir el impuesto.

Los fenómenos de doble imposición internacional se producirán, en consecuencia, sólo en los supuestos de conflictos positivos donde exista solapamiento de criterios sobre una misma persona y objeto tributario por el ejercicio de la soberanía fiscal de distintos Estados

2.1.5 La Doble Tributación Internacional.

2.1.5.1 Generalidades

El satisfacer las necesidades públicas es la finalidad fundamental de un Estado y para poder hacerlo requiere contar con ingresos económicos. La principal fuente que tienen los Estados para obtener dichos ingresos es mediante la cobranza de tributos a las personas y empresas nacionales o extranjeras que realizan sus actividades dentro de su territorio o radican en él.

Así, los impuestos se aplican a las personas y empresas en relación con ingresos o utilidades que obtengan; el patrimonio o la propiedad que tengan; o, sobre los consumos que efectúen.

Los impuestos por su naturaleza son de aplicación general y por tanto afectan a nacionales como a extranjeros que inviertan o realicen sus actividades en el país. El inversionista extranjero para decidirse a invertir en un país usualmente toma en consideración una serie de aspectos de diversa índole como pueden ser el político, social, laboral y económico, siendo la tributación existente una materia de especial cuidado pues está

estrechamente vinculada con la rentabilidad del proyecto. Sin embargo, no basta el examen de la legislación tributaria del país en el que se va a invertir sino también la del país de Procedencia del inversionista.

En efecto, es frecuente que las utilidades, dividendos, intereses, regalías u otro tipo de renta o beneficio no sólo sean gravados por el país en el que se ha hecho la inversión sino también por el país en el que radica o es nacional el inversionista, con lo cual puede producirse una doble tributación y, en muchos casos, hacer inviable el proyecto.

Frente a tal circunstancia, la inversión no se produce o, en caso que se decida realizarla, podría a llevarse a cabo pero mediante mecanismos elusivos para evitar que uno de los fiscos o ambos cobren los tributos por los montos que en realidad les corresponderían.

Adicionalmente a ello, aun en el supuesto que no se den problemas considerables a raíz de una doble imposición, es posible que tratándose de inversionistas que operan a través de sucursales o empresas vinculadas, las Administraciones Tributarias de ambos países necesiten información sobre hechos con incidencia en el resultado económico de la actividad empresarial y que se producen en el otro país.

De no existir un convenio entre Administraciones Tributarias que permita brindar información reservada al fisco del otro país, respecto de un determinado contribuyente, resulta prácticamente inútil solicitarla pues la posibilidad que se acceda a otorgar la información requerida suele encontrarse con infranqueables normas internas que no lo permiten o, de no ser ese el caso, queda librada a la buena voluntad.

El medio más eficaz que tienen los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional y de colaboración entre las Administraciones Tributarias, es la celebración de un acuerdo o convenio que contemple los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones y las reglas que usarán para evitar la indeseada doble imposición.

Es necesario resaltar que la celebración de convenios no está exenta de algún costo fiscal inicial, que hay que ponderar sin dejar de considerar la ventaja de tener una mayor inversión extranjera y, consecuentemente, en el futuro una mayor tributación.

Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional y de colaboración entre las Administraciones Tributarias, celebran acuerdos o convenios que contemplen los mecanismos para que sedé la colaboración entre las Administraciones y las reglas que usarán para evitar la doble imposición.

2.1.5.2. Antecedentes de la doble tributación internacional

Desde hace mucho tiempo, uno de los problemas que ha preocupado de manera importante, tanto a los fiscos de diferentes países, como desde luego a los contribuyentes, ha sido el relacionado con la doble imposición internacional. En efecto, cuando un contribuyente residente en un país realiza actos gravados en el extranjero, el fisco de esa nación lo grava con contribuciones, tanto nacionales como locales, y resulta que el fisco de su lugar de residencia, también procede a efectuar actos de imposición sobre las rentas obtenidas en el exterior, dándose el caso más frecuente de doble imposición. Estos procedimientos y sistemas, desde luego producen entre los empresarios de los diferentes estados, sensación de malestar y desde luego, se puede afirmar que la doble imposición internacional es uno de los aspectos fundamentales que limitan o impiden el comercio y las relaciones económicas internacionales. Las diversas naciones del mundo han recurrido frecuentemente de manera unilateral a declarar que el residente en un país tendrá derecho a acreditar o compensar, contra el impuesto que le corresponda pagar, la contribución similar cubierta en el país en donde se originó la renta. Pero estos procedimientos son frecuentemente acompañados de una serie de requisitos que a veces resultan difíciles de ser satisfechos por los contribuyentes, o bien, solo se admite el acreditamiento o compensación en forma sumamente limitada. En otras muchas otras ocasiones se dan casos de no pocos contribuyentes que recurren a esos procedimientos para inclusive, incurrir en evasiones fiscales de cierta consideración.

Por todo ello, el fenómeno de la doble imposición se ha continuado dando entre los estados, debido a los diferentes criterios y sistemas con que se manejan las contribuciones en cada uno de ellos. Esta situación se

pone de manifiesto sobre todo en gravámenes que han alcanzado un alto grado de sofisticación, como el impuesto sobre la renta.

En relación con los sistemas tributarios de los Estados Unidos de América y de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra que en tanto que nuestro país se utiliza fundamentalmente el concepto de "residencia" para imponer contribuciones, en la otra nación se utilizan simultáneamente los conceptos de "residencia" y "nacionalidad" De ahí que entre estas dos naciones se continúe dando el fenómeno de la doble imposición de manera significativa.

En los casos de navegación aérea y marítima de carácter internacional, los ingresos que perciben las empresas transnacionales, así como los pagos de intereses y regalías de estas empresas, los dividendos o utilidades que repartan, los casos de sucesiones de personas residentes en México, con bienes en el territorio de los Estados Unidos de América, los casos de sueldos y honorarios percibidos por trabajadores fronterizos, resultan ejemplos importantes de esta problemática fiscal internacional.

Otro ejemplo importante de la doble imposición internacional se da en el comercio exterior de mercaderías, en cuyo caso se paga un gravamen por la exportación y otro por la importación, cuando dichas mercaderías se mueven de un país a otro desde el surgimiento del GATT en 1948 han hecho numerosos esfuerzos por simplificar, no solamente el pago de los gravámenes aduaneros, sino el molesto doble trámite de exportación e importación de dichas mercaderías. Importantes avances se han logrado en esta materia, pero sin embargo, aún existen acciones importantes por concretar, para conseguir un más fluido y eficaz comercio internacional

Por consecuencia, además de las medidas de carácter unilateral y aisladas que cada país ha venido tomando para aliviar al menos en parte el problema de la doble imposición, en épocas mas o menos recientes, se ha recurrido a otro sistema que indudablemente es mas efectivo para alcanzar los fines deseados el de celebrar tratados internacionales para concretar esfuerzos en materia de doble tributación.

Un aspecto también importante que los Estados han estado atacando desde épocas muy antiguas, es el de la evasión fiscal internacional que de manera frecuente se da en las empresas transnacionales, quienes por falta de adecuados controles, han venido sorprendiendo a las autoridades tributarias de uno y otro país, evadiendo en forma importante el pago de sus contribuciones, ya que sus ingresos y ganancias se dan dentro de una "zona gris" que está colocada entre los controles fiscales establecidos entre una y otra nación.

Como antes se expresó el sistema unilateral de deducciones o acreditamiento de contribuciones pagadas en el extranjero, ha atemperado el problema de la doble imposición, pero no lo resuelve frontalmente, por virtud de que dada la generalidad dentro de la cual se mueve este sistema, ha ocasionado muchas veces la frustración del objetivo deseado, o cuando mucho, ha acarreado beneficios parciales a los contribuyentes que desde luego ven afectada su competitividad por las excesivas cargas tributarias.

El sistema de tratados internacionales tiene una gran ventaja sobre las medidas unilaterales de los estados, puesto que aquí no sólo se dictan medidas concretas y específicas tendientes a evitar la doble tributación, sino que también los diferentes fiscos hacen esfuerzos por al menos homologar o coordinar sus sistemas tributarios, para dar claridad a los fenómenos impositivos, situación que con medidas unilaterales resulta imposible de llevar a cabo.

Si bien el Impuesto a la Renta, o su equivalente, no es el único que puede provocar una doble tributación internacional es fundamentalmente en la aplicación de ese tributo donde surge la posibilidad de la concurrencia de dos Estados que afecten la misma materia imponible.

Por tanto, para mejor entender el origen de la doble imposición internacional, su evolución y la evasión tributaria que podría darse, consideramos como método más idóneo el explicar la situación a partir del Impuesto a la Renta.

Es preciso señalar que los Convenios materia del presente informe se circunscriben a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio.

Uno de los elementos esenciales del Impuesto a la Renta que los Estados deben establecer es el referido al de su alcance jurisdiccional, es decir, por cuáles rentas el Estado en cuestión se atribuirá el poder de gravarlas.

Teóricamente, el aspecto jurisdiccional del Impuesto a la Renta se resuelve tomando en cuenta los criterios de vinculación (conexión) que la renta que se pretende gravar tiene con un Estado. Estos criterios pueden obedecer a circunstancias referidas al sujeto que ha generado la renta (residencia -domicilio- o nacionalidad, denominados también criterios subjetivos) o al hecho que la fuente productora de la renta se encuentre ubicada en el territorio del Estado (criterio objetivo).

De acuerdo con los referidos criterios, los Estados gravan a los sujetos residentes o nacionales por la integridad de sus rentas sin importar donde se producen; o, los Estados sólo gravan las rentas producidas en su territorio sin importar la residencia (domicilio) o nacionalidad de quien las genere.

El fundamento que subyace a cada uno de los criterios es distinto. Tratándose de los criterios subjetivos el fundamento es de orden político y social ya que se considera que el Estado tiene derecho a cobrar el Impuesto a la Renta porque, quien vive en un determinado país, debe contribuir a su financiamiento. Adicionalmente, se considera que si los contribuyentes no fueran gravados también por sus rentas extranjeras se estaría favoreciendo indebidamente la inversión en economías foráneas. En cambio, el criterio objetivo tiene más bien un sustento económico: la riqueza que se obtiene en una economía debe ser gravada por el poder político de la economía que la genera.

Históricamente, los países latinoamericanos han utilizado el criterio de la territorialidad de la fuente en el Impuesto a la Renta ya que esto favorecía el cobro del tributo a los inversionistas extranjeros que realizaban operaciones en el país. Conforme las economías locales fueron alcanzado mayores niveles de desarrollo, la tendencia ha sido incorporar en la legislación del Impuesto a la Renta criterios subjetivos que permitan al Estado gravar rentas generadas en el exterior.

Los estudios internacionales sobre el problema de la doble tributación internacional se iniciaron, a cargo de especialistas en la materia, en la década de los años 20 a través de la Sociedad de las Naciones. Se reiniciaron después de la segunda guerra mundial en 1943, con la 2º Conferencia Regional, del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones Unidas, celebrado en México, en que se aprueba un Modelo de Convención sobre doble imposición y evasión que recoge definitivamente la doctrina latinoamericana, la cual fue contradicha y sustituida en 1946, en la conferencia de Londres, por la posición sustentada por los países desarrollados. A partir de ello los Tratados o Convenios encuentran en el Modelo de la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico (OCDE) una formulación que se ha imponiendo en el derecho comparado, incluso en los países latinoamericanos, en ocasión de los tratados celebrados con los países desarrollados.

Se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiendo por fisco el órgano del estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos. Es un hecho notorio que el estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que les son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico.

Sustento que por razones de orden lógico debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el estado realiza. "Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del estado, el crédito público y otras.

La palabra tributo se utiliza en forma bastante generalizada para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del estado. El conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede validamente denominarse como derecho tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa a uno de

los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto: el de los particulares que deben tributar para cubrir los gastos públicos.

Al respecto podemos afirmar que resulta válido usar indistintamente las expresiones "derecho tributario y derecho fiscal", puesto que ambas están referidas al mismo objeto, a saber: El vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento del estado.

Simplemente, la diferencia estriba en que la acepción "derecho tributario" contempla el problema desde el punto de vista del causante o contribuyente; en tanto que el "derecho fiscal" hace alusión fundamentalmente a las relaciones y consecuencias jurídicas que derivan de la actividad del fisco.

Algunos autores suelen emplear con bastante frecuencia esta denominación por considerar que los impuestos constituyen el principal ingreso que el estado obtiene de sus gobernados. En efecto, no podemos negar que los impuestos son el principal ingreso tributario del estado, pero tampoco podemos olvidar que, independientemente de los impuestos, existen otros ingresos que también derivan de la relación jurídico-tributaria y que no pueden calificarse como tales.

Siguiendo la terminología empleada por el código Fiscal de la Federación, agrupa a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras.

Por otra parte es pertinente señalar que el concepto de derecho Tributario no resulta tan restringido e incompleto como el Derecho Impositivo, ya que en su moderna acepción la palabra tributo incluye a cualquier prestación económica, que los ciudadanos aporten para el sostenimiento del estado. Es decir, aplicada a nuestra legislación fiscal, comprende por igual a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras.

2.1.5.3. Concepto de tributo o contribución

De acuerdo con la conclusión a la que llegamos arriba, el objeto del Derecho Fiscal esta constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho publico que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del estado, de los ingresos tributarios, contribuciones o tributos.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece textualmente: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".

Como puede advertirse, el código mas que proporcionar una definición se concreta a señalar en términos sumamente vagos e imprecisos, cuando se causa una contribución, pero se abstiene de indicarnos en que consiste y cuales son los elementos que le dan origen. En nuestra opinión, este concepto de contribución es bastante criticable, pero no obstante su adopción por el Código Fiscal, refleja deficientemente la naturaleza jurídico-económica de la obligación tributaria, incurriendo en serias omisiones y contradicciones que merecen ser destacadas y evaluadas:

- a) En primer término omite mencionar quienes asumen el carácter de sujeto activo y de sujeto pasivo.
- b) En segundo lugar, el precepto de referencia olvida aclarar que el contenido económico de las contribuciones debe determinarse preferentemente en numerario y excepcionalmente en especie.
- c) En tercer término debe señalarse que se incurre en un contrasentido jurídico, puesto que si en materia fiscal por mandato constitucional debe regir el principio de legalidad que significa que no puede causarse ningún tributo o contribución sin una ley que lo establezca, las situaciones de hecho, por definición, no pueden dar origen al nacimiento de contribuciones, ya que estas ultimas única y exclusivamente pueden derivar de la realización de situaciones jurídicas.

En conclusión podemos decir que: el tributo, contribución o ingreso tributario es él vínculo jurídico en virtud del cual el estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

En esas condiciones, todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una forma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del estado.

2.1.5.4 Sujeto activo y pasivo

Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae dispuesto. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del fisco, es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que, en última instancia, el estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico-tributaria, son los particulares, los que, agrupados bajo denominación común de contribuyentes, deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por tanto, asumen el papel de sujetos pasivos.

2.1.5.5 Nacimiento y determinación

Es un principio fundamental de la ciencia jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

Podemos decir que el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaría aplicable. Exactamente en ese sentido se pronuncia el invocado artículo 6º, del Código Fiscal de la Federación cuando establece que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Algunos autores, con razón, denominan al momento de nacimiento de los tributos, o contribuciones, indistintamente, hecho generador o hecho imponible. Así, Lucien Mehl señala: "La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto".

"El hecho imponible se define... Como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídica-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo".

De modo que, sintetizando las ideas desarrolladas en este subtema, podemos concluir afirmando que el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.

La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaría.

Debe señalarse que la operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el

monto de sus obligaciones tributarias.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, como apuntamos líneas atrás, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo a la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.

2.1.5.6 Plazo del pago

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al Fisco. El plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable.

Es decir, no existen reglas fijas y todo depende de lo que la ley respectiva señale, la que en algunos casos puede otorgar un plazo de varios meses o de un día, o bien plazos intermedios.

Por otra parte, y a manera de regla general, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, en su parte conducente, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que a falta de disposición expresa deberá hacerse:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación."

Como puede advertirse, para conocer el plazo de pago de un tributo en particular deberá acudirse en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando ésta no contenga ninguna disposición al respecto, será necesario observar las reglas contenidas en las dos fracciones del invocado artículo 6° del Código Fiscal.

2.1.5.7 Exigibilidad del pago

Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal de los causantes que se exponen a ella, ya que presupone una actitud de renuencia o negligencia frente al imperativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del Fisco. A nuestro juicio, tres son las principales consecuencias de la exigibilidad de las contribuciones:

1. La imposición de recargos y multas. Suelen definirse como una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, en tanto que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaría impone a quienes infringen las leyes fiscales.

2. Procedimiento administrativo de ejecución fiscal. Acción que el Fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo importe más el de los correspondientes tributos accesorios (recargos, multas y gastos de ejecución), de manera forzada y aun en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

3. El cobro de gastos de ejecución. Cuando se instaura el procedimiento económico-coactivo, el Fisco incurre en diversas erogaciones (honorarios, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etc.), cuyo monto debe ser cargado al causante remiso que por su incumplimiento da origen a esta situación.

Así, la exigibilidad produce una tercera consecuencia que también implica un impacto económico más para el contribuyente moroso.

Como puede apreciarse la exigibilidad de un tributo da paso en forma automática al ejercicio del poder sancionador del Fisco, que en el caso de nuestro Derecho es eminentemente económico, pues la falta de pago oportuno puede llegar a ocasionar que el monto original del crédito se eleve considerablemente por concepto de multas, recargos y gastos de ejecución.

2.1.5.8 Irretroactividad de la ley

En principio es necesario tener presente que las leyes se expiden para regir situaciones futuras que acontezcan con posterioridad a la fecha de iniciación de su vigencia. No es permisible que la ley vuelva sobre el pasado para aplicarse a hechos que tuvieron lugar con anterioridad a su expedición, pues se daría margen a graves problemas de inseguridad e incertidumbre jurídicas que colocarían a los ciudadanos a merced del Estado.

En ese sentido se pronuncia nuestra Ley Suprema, cuyo artículo 14, párrafo primero, expresamente indica que: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

Dicho en otras palabras, existe retroactividad cuando una ley nueva afecta derechos que ya forman parte del patrimonio de una persona o facultades que ya fueron ejercitadas.

Con arreglo a la legislación anterior y no existe cuando se concreta a afectar la simple posibilidad de llegar a adquirir un derecho o de ejercitar una facultad.

"La Ley es retroactiva cuando una obra sobre el pasado, ya sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, o para modificar o suprimir los efectos ya realizados de un derecho".

Sobre este particular nos parece de interés transcribir la siguiente tesis jurisprudencial, que destaca entre el gran número de las que ha sentado nuestra Suprema Corte de Justicia acerca de esta cuestión, por su claridad y por su apego a las ideas que hasta aquí llevamos expuestas.

"La retroactividad existe cuando una disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir situaciones ocurridas antes de su vigencia, retroobrando con relación a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en la nueva disposición y respecto de actos verificados bajo una disposición anterior..."
Semanario

Judicial de la Federación, Tomo LXXII, página 3496.18

Es factible concluir que la irretroactividad de la ley fiscal se rige por las siguientes normas:

1. Como principio general, y en acatamiento a lo que marca el artículo 14 Constitucional, a ninguna disposición tributaria se le pueden dar efectos retroactivos en perjuicio de persona alguna.

2. Tal y como lo dispone el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones deben determinarse en cantidad líquida conforme a las normas vigentes en el momento de su nacimiento o causación, ya que de lo contrario, se estarían afectando derechos adquiridos y facultades ejercitadas en los términos de una ley anterior.

2.1.5.9 Teoría de la doble tributación

La doble tributación tiene por fuerza que hacer referencia al ingreso, a la utilidad o al rendimiento gravable, debido a que los mismos, al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el ingreso

bruto que dejan al contribuyente una percepción neta tan escasa o nula, que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante o ruinosa, es decir, en una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica.

Es frecuente oír hablar de que hay doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad establece más de un impuesto sobre la misma fuente.

Podemos establecer las siguientes hipótesis o casos de doble tributación:

- a) Cuando un mismo sujeto activo establece más de un gravamen sobre el mismo objeto;
- b) Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un tributo sobre el mismo objeto; y
- c) Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto.

Desde luego, la doble tributación es esencialmente antieconómica, puesto que tiende a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la potestad tributaria de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, el exceso de gravámenes sólo ahuyenta el desarrollo de actividades productivas, las que invariablemente dejarán de realizarse si el cúmulo tributario es de tal magnitud, que no sea posible obtener un margen de utilidad razonable; por lo que dentro de este contexto, no es aventurado afirmar que la concurrencia de los Fiscos Federal, Estatal y Municipal sobre el mismo objeto convierte, a corto plazo, en antieconómico a cualquier sistema hacendario.

2.1.5.10 El problema de la doble tributación internacional.

Los países que integran la comunidad internacional como soberanos que son para dictar normas jurídicas, con un ámbito de validez limitado a su espacio territorial, suelen establecer tributos a cargo de quienes obtienen beneficios gracias a la infraestructura creada por una población establecida en ese territorio o por llevar a cabo actos jurídicos con miembros de esta población, pudiendo presentarse en materia de impuesto sobre la renta.

El primer criterio se refiere a la nacionalidad de un sujeto: se le obliga al pago de contribuciones por el solo hecho de tener una pertenencia permanente y pasiva con ese determinado orden jurídico estatal.

Actualmente, nacionalidad o ciudadanía son utilizados como sinónimos para efectos tributarios y ese concepto implica el vínculo que une al individuo con un estado determinado. Este criterio de sujeción consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente entendida ésta como el vínculo que une a un individuo con el país.

La nacionalidad es un estado jurídico que otorga la ley por diversas circunstancias o criterios, en tanto la ciudadanía es vista dentro de la ciencia política como un derecho de corte preferentemente político en los términos de la legislación de cada país.

El segundo criterio se refiere a la residencia del sujeto: se le obliga al pago de impuestos por la circunstancia de estar establecido en el espacio territorial en el que impera ese orden jurídico particular.

En el campo tributario el domicilio y residencia han llegado a ser casi sinónimos, para la doctrina el domicilio es uno de los atributos de la personalidad, pudiendo definirse como el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicar en él.

Actualmente, en nuestra legislación fiscal federal el término de residencia llega a ser sinónimo de domicilio, pues para que se considere que un sujeto es residente del territorio nacional es porque tiene su domicilio en él, salvo en el caso de personas morales en donde también se puede establecer residencia por criterios de nacionalidad de dicha persona (lugar de constitución).

El tercer criterio se relaciona con la ubicación de la fuente de riqueza: si el origen de la riqueza se localiza en el espacio territorial en que se impera este orden jurídico Estatal, se impone el pago de la contribución que

estipula dicho orden jurídico a cargo del sujeto que se beneficie de dicha fuente de riqueza, sin importar si reside o no en ese espacio territorial o si se encuentra o no vinculado jurídicamente a ese orden jurídico Estatal, en virtud de la nacionalidad.

Otro criterio mundial y modernamente aceptado para que un país pueda someter a su potestad tributaria ciertas riquezas, es el criterio de fuente de riqueza, entendiéndose éste como el medio por el que se obtiene la riqueza o del lugar que ésta emana, es decir, de donde se genera esa riqueza.

Mientras que la nacionalidad y la residencia no ofrecen problemas esenciales respecto a su determinación en el ámbito internacional. No ocurre lo mismo con la fuente de riqueza: ya que este es un concepto económico de contenido variable cuya significación la adquiere de la concepción que le asigne el orden jurídico Estatal de que se trate.

La posibilidad de que conforme a los tres criterios enunciados se establezca la obligación de contribuir a cargo de los sujetos y ante la falta de un criterio uniforme internacionalmente, admitido que permita identificar la ubicación de la fuente de riqueza de los beneficios que obtienen los individuos, se propicia el problema que se conoce como de doble tributación en el ámbito internacional.

Cuando los Estados soberanos gravan la misma fuente. Esto sucede, cuando una persona que obtiene rentas de fuentes ubicadas en México, se encuentra domiciliada en el extranjero. Esta persona esta sujeta al impuesto sobre la renta en México y al mismo tiempo y por la misma renta puede estar sujeta al impuesto sobre la renta del País extranjero o en el que reside.

También puede haber doble imposición tratándose de sociedades que tienen ramificaciones en diversos Países, pues si cada uno de ellos grava el total de las rentas percibidas por dicha sociedad, habrá tantos impuestos acumulados como países hayan establecido el gravamen.

El problema de la doble imposición por parte de Estados soberanos, se deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él, por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia: en estos casos el Estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica, cualquiera que sea su ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes; esto es lo que se llama sujeción personal. Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o poseen, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante o su domicilio, esto es lo que se llama sujeción real.

Tratándose de la sujeción personal, la doble imposición se presenta en los siguientes casos:

1. La doble nacionalidad del sujeto.
2. Domicilio del sujeto en dos países a la vez.
3. Residencia del causante en dos países a la vez.
4. Domicilio o residencia en un país distinto al de la nacionalidad.
5. Domicilio en un país y residencia en otro.

La doble imposición en estos casos se deriva de las siguientes causas:

1. Diferencia de principio: esto sucede cuando los Estados no siguen el mismo principio de sujeción.
2. Diferencia de interpretación o cuando dos o más Estados, que siguen nominalmente el mismo criterio, dan a éste distinta interpretación.
3. Diferencia de aplicación: o sea la doble imposición que presenta cuando las administraciones de dos Estados aprecian de modo diferente una misma situación de hecho o cuando ciertas disposiciones prácticas de las dos legislaciones, especialmente las relativas a la fecha del nacimiento o expiración de la obligación fiscal, no están en armonía como puede suceder.

Tratándose de sujeción real hay doble imposición cuando dos Estados consideran simultáneamente una misma renta como originada en su territorio.

La doble imposición puede presentarse con relación a todas las rentas con excepción de la propiedad inmueble. Entre las rentas, las derivadas de capitales y las comerciales e industriales son las que más se prestan a la doble imposición.

En materia de rentas derivadas de capitales pueden presentarse los siguientes casos:

1. Cuando el domicilio fiscal del deudor y el lugar de percepción de las rentas se encuentran en países diferentes.
2. Cuando el deudor posee en un país distinto del de su domicilio fiscal, un establecimiento que esta ligado a la deuda.
3. Cuando se trata de un crédito hipotecario garantizado con un inmueble situado en un país distinto al del domicilio fiscal.

En materia de rentas industriales o comerciales pueden producirse los siguientes casos:

1. Cuando una empresa tiene su establecimiento en un país que sostiene el principio de que tiene derecho a gravar, porque en el se encuentra el establecimiento y esa empresa realiza negocios en otro país que grava los beneficios correspondientes, a las operaciones efectuadas en su territorio, aun cuando no exista en él un establecimiento.
2. Cuando una empresa celebra negocios en dos países que al mismo tiempo reconoce que solo tiene derecho de gravar el Estado en que exista un establecimiento, pero cada uno de esos países cree que la empresa tiene en él un establecimiento, porque cada uno de ellos tiene una noción diferente de los que debe entenderse por establecimiento.
3. Cuando una empresa posee establecimientos en países que aplican métodos distintos para determinar los beneficios imputables a cada establecimiento.

Puede haber doble imposición originada por la coexistencia de los principios de objeción personal y leal, cuando un contribuyente que posee fuente de rentas en el extranjero resulta deudor de una suma más elevada que la que hubiera habido pagado, si la fuente de su renta se encontrara en el país en que el personalmente es gravable. Y cuando esta sobrecarga no proviene exclusivamente de diferencias en el valor del impuesto en su país y en el extranjero.

La doble imposición, un mismo impuesto (generalmente el impuesto sobre la renta) es aplicado por dos autoridades estatales sobre un mismo contribuyente.

En la introducción del Modelo de la OCDE, se define la doble tributación jurídica internacional como "la aplicación de impuestos comparables en dos Estado, sobre el mismo contribuyente, con respecto a la misma materia imponible y por iguales períodos".

En resumen, tres son las causas de la doble imposición internacional:

- a) Dos países aplican el principio "mundial" (residencia o del domicilio)
- b) Dos países aplican simultáneamente diferentes principios (uno el "mundial" y otro el de la "fuente Territorial", por ejemplo.)
- c) Dos países aplican el principio de la "fuente", pero cada uno interpreta o determina la "fuente" de manera diferente ente una misma situación.

Los estudios internacionales sobre el problema de la doble tributación internacional se iniciaron, a cargo de especialistas en la materia, en la década de los años 20 a través de la Sociedad de las Naciones. Se reiniciaron después de la segunda guerra mundial en 1943, con la 2º Conferencia Regional, del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones Unidas, celebrado en México, en la que se aprueba un modelo convencional sobre doble imposición y evasión que recoge definitivamente la doctrina latinoamericana, la cual fue contradicha y sustituida en 1946, en la Conferencia de Londres, por la posición sustentada por los países desarrollados. A partir de ello los Tratados o Convenios encuentran en el modelo de la Organización para el Comercio y

Desarrollo Económico (OCDE) una formulación que se ha ido imponiendo en el derecho comparado, incluso en los países desarrollados.

El estudio de las implicaciones dentro del Derecho Fiscal Internacional de una materia que se basa sobre todas las cosas, es la necesidad que tenemos nosotros los países de América Latina de buscar una verdadera y sólida integración económica y haciendo énfasis en un aspecto tan importante como lo es el Comercio Internacional, y aún más tratándose de un tema tan importante como la búsqueda de la eliminación de la doble tributación internacional, dentro de los sistemas tributarios de nuestros Estados.

Es por ello, que viendo la importancia de este tema, es menester nuestro abordar el mismo no sin antes, expresar que la materia aquí tratada constituye un verdadero reto para los gobiernos de nuestros países, que buscan mediante las diversas políticas tributarias incentivar el comercio y la inversión extranjera dentro de sus fronteras. Además como es bien sabido, la crisis de la deuda dio lugar a profundos cambios en la estrategia de desarrollo de los países de América Latina y el Caribe. A medida que fue quedando de manifiesto que el proceso de cambios no se trataba de un evento transitorio sino más bien de un cambio permanente en el entorno macroeconómico, las medidas iniciales se transformaron rápidamente en programas de ajuste estructural orientados a promover las reformas económicas compatibles con el nuevo escenario.

Tomando en consideración lo antes mencionado, vemos que a partir de la década de los ochenta, los países de América Latina y el Caribe, aunque con diferentes grados de intensidad, iniciaron un amplio programa de reformas estructurales, entre las que sobresalen la liberalización comercial y la integración económica; la apertura a la inversión extranjera; la liberalización de precios; la desregulación de los mercados financieros; la flexibilización en el mercado de trabajo; la privatización de los servicios públicos; capitalización de las empresas públicas; el cambio del modelo de financiamiento de la previsión social ; y la descentralización fiscal, especialmente de la prestación de servicios sociales como la educación y la salud.

Vemos entonces que en buena medida, la crisis de los ochenta proyectó la crisis que se tenía en la concepción del Estado como actor del proceso de desarrollo. En consecuencia, la reorientación del desarrollo regional ha girado en torno a la revisión del rol asignado al Estado, configurando un cambio permanente de régimen fiscal.

Para la elaboración de un concepto acerca de la Doble Tributación Internacional, es necesario tomar en consideración que muchas legislaciones de nuestros países no contemplan esta institución del Derecho Fiscal Internacional, además de que algunos tratadistas rechazan la existencia de la Doble Imposición, la práctica nos lleva a determinar que si existe la Doble Imposición Tributaria, ya que cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a la doble imposición, es decir, pueden verse estas rentas, gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre porque los sistemas fiscales se solapan entre sí.

La Doble Tributación Internacional, es un obstáculo para el comercio internacional, pues que encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la Doble Tributación Internacional, mediante la aprobación de convenios o tratados.

Para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, es necesario que el inversor conozca las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago del impuesto.

Normalmente, es importante tener en cuenta si el país donde se va a realizar la inversión es políticamente estable, si tiene un buen sistema financiero y un buen número de convenios para evitar la doble imposición, en especial con el país donde el inversor mantiene su residencia.

De esta forma, el contribuyente puede planificarse la mejor forma de repatriar beneficios. Aunque también hay que señalar que normalmente los convenios contienen una cláusula que impide el mal uso o abuso de las estructuras del convenio.

De igual forma, ha de estudiarse el tipo de estructura que conviene constituir. Una entidad holding, que posea las acciones o participaciones de otras sociedades, puede recibir rentas de dividendos y de venta de acciones sin tributar por ellas. Un centro de financiación puede funcionar como un banco para el grupo, mejorando la gestión de los recursos del grupo, optimizando sus excedentes de tesorería y financiando a las sociedades del grupo. Un centro de distribución o de comercio canaliza las ventas del grupo y centraliza las gestiones administrativas.

Para complemento de los señalamientos anteriores añadimos las siguientes consideraciones expuestas por los expertos tributarios de la Universidad de Harvard, que textualmente dicen:

"El aspecto de la incidencia tributaria no es el factor primordial que tiene en cuenta un inversionista extranjero cuando decide llevar a cabo inversiones en el extranjero. Se convierte en una consideración importante cuando él puede escoger entre varios países, cuando cualquiera de ellos puede servir de base de operación para cubrir a más de un país en una región. Además, la carga impositiva constituye una de las consideraciones que hay que tener en cuenta y puede ser decisiva para determinar en caso de duda el sitio de inversión".

"Como regla general no debe ejercerse discriminación alguna contra las compañías extranjeras. Se debe tener especial consideración en lo que concierne a la doble tributación".

"En general es deseable que el inversionista extranjero pueda escoger la forma del negocio en el cual quiere tomar parte en el país donde va a invertir sin que tenga que referirse demasiado a las diferentes cargas impositivas. Por otra parte, el país en cuestión puede que desee canalizar las inversiones en determinadas formas, y por lo tanto usar sistemas de impuestos diferenciales".

Las autoridades fiscales enfrentan problemas de política para legitimar su derecho de gravar las ganancias de un contribuyente en base a sus ingresos y gastos que considera como generados en su territorio y evitar que sean gravados por más de un país. Estos problemas de doble o múltiple tributación pueden crear obstáculos para las operaciones internacionales.

Por otro lado, frente al orden internacional se presentan el orden nacional que implica la imposición tributaria de los países lo que generan el enfrentamiento de éstas realidades y de ellos derivan diversos conflictos jurídicos.

El primer problema a resolver consiste en determinar la jurisdicción impositiva, entendida como la legitimidad con que se encuentra investido un estado para imponer un gravamen en las partes que intervienen en una determinada transacción en orden internacional.

No hay duda de que un estado se encuentra legitimado para imponer gravámenes que le permitan su subsistencia, esta legitimación deriva de su legislación estructura jurídica interna, es decir, proviene de su soberanía, la cual está directamente relacionada con el principio de territorialidad, por lo que el imperio de sus decisiones queda sujeto a la extensión y límites de su territorio.

Las operaciones internacionales generan un conflicto de leyes en el espacio, no siempre de fácil solución, ya que frente a la complejidad de estas operaciones, es difícil determinar una sola soberanía bajo cuya jurisdicción se hayan realizado los actos jurídicos generadores de gravamen.

La principal consecuencia en el mundo fiscal lo constituye la doble imposición internacional para lo cual se hace necesario la creación de instrumentos jurídicos internacionales que contengan normas que solucionen el problema.

Este conjunto de normas tanto legislativas, como convencionales de contenido tributario y que corresponden a

las relaciones internacionales, dan lugar al denominado derecho fiscal internacional, cuyo objetivo no solo es evitar la doble imposición internacional sino permitir la libre circulación de personas y capitales que provoca estabilización, desarrollo pleno, empleo, equilibrio en las balanzas de pago, etc.

La potestad tributaria internacional tiene limitaciones en el ámbito interno, como lo son para efectos de nuestro país: Los principios de proporcionalidad y equidad; y en el ámbito internacional, en el que éstas limitantes además de la territorialidad se pueden clasificar: En subjetivas, siendo éstas las que derivan de la naturaleza y condición jurídica propia del sujeto pasivo, y las limitaciones objetivas que derivan de la naturaleza misma.

Dentro del primer grupo encontramos a otros estados y demás sujetos de derecho internacional que por su naturaleza propia no pueden ser gravados por ningún sistema tributario así como aquellos particulares extranjeros que por su condición jurídica son sujetos pasivos de la soberanía del estado del cual son súbditos.

Los factores objetivos son de dos tipos: aquellos que por su esencia misma no pueden ser gravados como tales, como son el libre tránsito, los objetivos de interés universal y las regulaciones comerciales; y otro tipo constituido propiamente por la doble imposición.

Con relación al principio de territorialidad hay que distinguir dos problemas, el primero relativo propiamente al ámbito espacial dentro del que la ley surte efectos y el relativo a los hechos que la ley puede regular, lo cual depende de lo que el legislador de manera expresa decida gravar, limitado por su propia constitución como norma suprema y el derecho internacional. De ahí que resulte fundamental en conocer los factores de vinculación que legitiman a un estado para contemplar dentro de su legislación los hechos que serán considerados como imponibles.

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

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

“La coexistencia entre las soberanías de los estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo acto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble tributación internacional. A corto y mediano plazo pueden aparecer problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios en proporción directa a la doble tributación, barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica”.

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

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

Ahora bien, no debe perderse de vista que sin márgenes razonables de utilidad, ninguna actividad económica se lleva a cabo en forma prolongada, y que el fisco cuya única fuente de ingresos esta constituida por quienes

generan riqueza a través de su trabajo personal, o de la realización de actividades industriales y comerciales, el castigar en exceso dichos márgenes, a fin de cuentas se está castigando a sí mismo.

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

Esto es a grandes rasgos, el contexto dentro del cual se desenvuelve la problemática de la doble tributación internacional. Como puede advertirse, se trata de una grave cuestión que rebasa el ámbito meramente fiscal para proyectarse, dentro de una gama de posibilidades y consecuencias, en el llamado orden económico internacional, que se estructura por un parte a través de las relaciones de interdependencia y de feroz competencia entre las naciones altamente desarrolladas, y por la otra, a través de las relaciones de dependencia y de tradicional injusticia económica entre las propias naciones desarrolladas y los llamados países del “tercer mundo” o en vías de desarrollo.

La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho primario de gravar un flujo de renta. En efecto, la atribución de jurisdicción por parte de un Estado para gravar una renta ocasiona lo que se conoce como los conflictos de jurisdicción: una misma ganancia puede resultar alcanzada por el poder impositivo de más de un Estado.

De acuerdo con los criterios de vinculación que cada Estado haya elegido, los conflictos jurisdiccionales que se presentan pueden ser tanto por el uso de criterios diferentes como por el uso de uno similar pero con contenido diverso.

Así, podría darse un conflicto entre dos países que consideren que la fuente generadora de la renta se encuentra en su país. Puede tratarse de un conflicto de leyes o de hechos. Lo determinante es que de acuerdo con la legislación interna de cada país se está ante una renta local y, por tanto, gravable por cualquiera de los criterios.

Un segundo tipo de conflicto se presenta cuando un país utilizando un criterio subjetivo grava la renta mundial de sus contribuyentes y otro Estado grava también a algunos de esos sujetos utilizando el criterio de la fuente. En estos casos, lo usual es que el Estado que utiliza un criterio subjetivo acepte un crédito por el impuesto pagado en el extranjero, pero si por alguna razón no se acepta el crédito o el dispositivo usado es insuficiente, surge la doble tributación.

Finalmente, otros conflictos podrían presentarse cuando de acuerdo con la legislación de los países involucrados, una persona (natural o jurídica) resulta residente en ambos. Por ejemplo, un país puede fijar la residencia de una sociedad anónima según su lugar de constitución, mientras que el otro según la sede de su administración. Si una sociedad se constituye en el primer país pero tiene su administración en el otro, el conflicto es evidente.

**DOBLE
IMPOSICIÓN**

MISMA RENTA



**PERTENECIENTE
A LA MISMA
PERSONA**



**ES OBJETO DE
IMPOSICION EN DOS O
MAS ESTADOS**

2.1.5.11 Consecuencia de la doble imposición internacional

Es imposible sintetizar esas consecuencias, reduciéndolas a las siguientes:

- a) Carga fiscal excesiva e injusta sobre el contribuyente.
- b) freno al desarrollo económico y muy particularmente a las inversiones extranjeras.
- c) Incrementa la evasión fiscal a nivel internacional.

La doble imposición puede significar una carga fiscal intolerable para el contribuyente. Así por ejemplo, si una renta es sometida a un impuesto del 50% en donde se origina o tiene su fuente y también es sometida al gravamen del 50% en el país en donde reside el beneficiario, resultará que dicha renta habrá desaparecido completamente luego de la aplicación de ambos tributos.

El factor fiscal no es definitivamente el mayor para decidir a un inversionista en su deseo de invertir en un país extranjero. Pero ese factor fiscal asume relevancia cuando por ejemplo, una renta puede estar sometida a un gravamen excesivo, tomando en consideración los impuestos en ambos países y puede ser decisivo para que el interesado desista de la inversión o la cambie a un tercer país.

El factor fiscal es realmente un elemento a tener en cuenta al momento de promover o estimular la llegada de aquella inversión deseada. En esta situación, la existencia cierta o posible de doble imposición, dificulta el flujo de inversiones, incrementa el costo de la inversión y genera inseguridad en el inversionista, todo lo cual apunta a reducir seriamente la posibilidad de que ella puede concretarse, aún cuando el país haya decidido que dicha inversión es necesaria y útil y han adoptado los demás instrumentos jurídicos destinados a fomentarla.

Un tercer aspecto derivado de la doble imposición internacional es la posibilidad de la evasión fiscal. Desde hace ya un tiempo, han proliferado las publicaciones que anuncian lo que se ha dado en llamar la "planificación impositiva", para enseñar y divulgar también fórmulas y procedimientos para eludir los impuestos, aprovechando las normas jurídicas tributarias de diferentes países y la existencia de santuarios o "paraísos fiscales" establecidos con ese fin.

2.1.5.12 La evasión fiscal.

Las empresas que realizan sus operaciones en diferentes países, llamadas también multinacionales, son aquellas que están más expuestas a sufrir los efectos negativos de la doble imposición. Siendo así, dichas empresas suelen apelar al denominado "planeamiento tributario" a fin de lograr un menor pago que a su vez conlleva una disminución de la recaudación para los Estados involucrados.

Si bien no se puede afirmar que las empresas multinacionales persigan la evasión de los impuestos, lo cierto es que no dejarían de aprovechar cualquier vacío o margen que la ley les concede para reducir su carga tributaria.

Actualmente, dos de las formas más comunes para conseguir aminorar las diversas cargas tributarias de las empresas multinacionales se dan través del endeudamiento o a través de los precios de transferencia.

Los gastos financieros que se producen por contraer una deuda (intereses) son deducibles para la determinación del impuesto a la renta. Si una empresa local consigue un préstamo de una empresa extranjera, los intereses que pague serán un gasto que disminuye el monto de su renta gravada y, consecuentemente, de su impuesto. Sin embargo, si el préstamo es proporcionado por la matriz o empresa vinculada, lo normal es que tratándose de recursos propios no se admita el gasto, o los intereses se graven con la misma tasa que la utilidad.

A fin de eludir esta consecuencia, el mecanismo más utilizado a nivel internacional para disfrazar estos préstamos es denominado "back-to-back". Esta estrategia, que tiene décadas de uso, consiste en obtener un préstamo de un banco (normalmente de un tercer país) a favor de una subsidiaria y, a la vez, la casa matriz le

ha otorgado un préstamo al mismo banco. Los préstamos son a términos parecidos pero la tasa del interés que paga la subsidiaria es más alta que la que recibe la matriz. En la diferencia está la ganancia del banco quien financia el crédito con el dinero de la casa matriz. En lo que se refiere a la empresa, la ganancia radica en que mediante esta triangulación los intereses que recibe están sujetos a un impuesto menor que el que le correspondería de otorgar el préstamo directamente a la subsidiaria.

Otra forma de conseguir que disminuyan las ganancias de una empresa multinacional es en función de los precios que cobran por bienes y servicios a empresas relacionadas. En efecto, los valores de transacción entre dos empresas independientes quedan determinados por el mercado y la natural contraposición de intereses de sus agentes; mas, si las empresas que negocian están vinculadas entre sí pueden acordar el precio de transferencia, por ejemplo, en razón de las mayores ventajas que les proporcionen desde el punto de vista tributario. Así, si se cobra más por un bien o servicio esa mayor renta estará gravada en un país con menor incidencia tributaria, y el mayor gasto que representa para la empresa adquirente le ayudará a tener un menor impuesto en aquél país donde seguramente la incidencia tributaria es mayor. La ventaja que se produce en conjunto es manifiesta

Una empresa automotriz del país X vende Automóviles a subsidiaria México

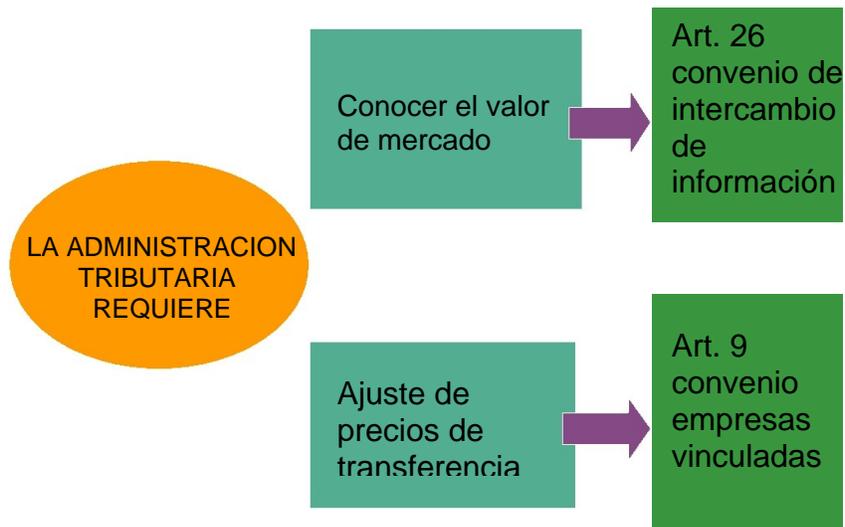
Precio a consumidor 20,000
Costos:
Casa Matriz País X (11,000) Costo de fabricación \$ 11,000
Subsidiaria México (1,000) Gastos de transporte 300 y de venta 700
Renta: 8,000

¿A que país se atribuye la renta a México o al país X?

Por tratarse de empresas vinculadas es posible manipular el precio de transferencia, pudiendo causar perjuicio al fisco mexicano:



PARA AFRONTAR ESTA SITUACIÓN



2.1.5.13 Equidad Tributaria Internacional

Bettinger Barrios afirma que la doble tributación, incrementa la carga tributaria y mueve a los contribuyentes hacia la evasión fiscal; pero además comenta, refleja un desequilibrio económico entre los ingresos brutos y libre de los inversionistas o prestadores de servicios, mismo que permite calificar el impacto tributario como inequitativo. De este modo, alude que en la medida que el desequilibrio económico disminuya; esto es que el diferencial entre ambos conceptos de ingresos sea menor, mayor será la equidad del impacto fiscal.

Se entiende por Equidad tributaria internacional, la menor diferencia existente entre el ingreso bruto y el neto percibido por los contribuyentes, como consecuencia del costo fiscal de sus inversiones u operaciones internacionales en que asumen el papel de residentes en el extranjero, respecto del Estado donde se origina y es repatriada la riqueza.

La mejor manera de lograr la equidad en el impacto fiscal, es a través de la firma de tratados internacionales para evitar la doble tributación y la evasión fiscal, ya que en los Estados firmantes establecen tasas de retención equilibradas y definen procedimientos de neutralidad fiscal encausada a nulificar el costo de la carga tributaria.

Las tasas beneficio, mejor conocidas como tasa de equilibrio, generalmente tienden a ser inferiores a las contenidas en la ley local de los Estados contratantes y se describen como se indica:

Tasas de equilibrio son los porcentajes de retención aplicados a residentes en el extranjero, en su papel de receptores de riquezas originada en uno de los Estados contratantes, inferiores a las tasas contenidas en la legislación doméstica en materia de renta.

Los procedimientos de neutralidad fiscal son simplemente los medios legales de que se valen las naciones contratantes para atenuar o eliminar el efecto de la carga fiscal internacional; esto es, son los métodos de exención de imputación (deducción o acreditamiento) que refuerzan y consolidan el beneficio económico derivado de las tasas de equilibrio, en su caso.

Dado que a través de los convenios de tributarios y, en algunos casos sin ellos, se proyecta la recuperación del efecto por parte de los contribuyentes receptores de riqueza proveniente del extranjero, la neutralidad fiscal se define de la siguiente manera:

Neutralidad tributaria es la legalización de métodos específicos, a través de los cuales las administraciones tributarias conceden un crédito fiscal a los contribuyentes que perciben ingresos provenientes del extranjero, con el objeto de afianzar equidad tributaria en sus metas internacionales.

Ahora bien, considerando la fuente material de los precios de transferencia (esto es, la doble imposición internacional), es oportuno recordar que la expansión de la empresas descansó en la implementación de políticas de globalización o de crecimiento mundial, de donde los inversionistas buscaron siempre un desarrollo económico; es decir, un crecimiento institucional efectivo que redundara en la realización de utilidades estimadas.

Sin embargo, para las autoridades hacendarías las operaciones internacionales continúan reportando inconvenientes, pese a que, como se dijo, el efecto de la doble tributación cedió o aminoró antes las prerrogativas de las tasas de equilibrio y de los procedimientos de neutralidad fiscal encausados al logro de equidad tributaria.

Sin duda la afectación que más resienten las administraciones fiscales se debe todavía a la evasión fiscal provocada por las simulaciones de precios que prevalecen a la luz de los dos hechos generadores de doble tributo.

2.1.6 La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades

2.1.6.1 La fiscalidad y la sociedad de la información

Plantear el tratamiento tributario del comercio electrónico, en relación con las cuestiones referidas a la imposición directa, los gravámenes vinculados al tráfico económico y jurídico (tradicionalmente calificados como de imposición indirecta) y con cualquier otro ingreso público coactivo, no puede hacerse con independencia de la posición que se mantenga ante el fenómeno del comercio electrónico en general y frente a su incidencia en la realidad socio-económica.

Por otra parte, nunca puede olvidarse que los retos fiscales suscitados por el comercio electrónico son una vertiente más de los producidos por la sociedad de la información y, en general, de la creciente inadaptación de un sistema tributario que gira todavía sobre la idea de soberanía nacional a la globalización económica que internacionaliza a los contribuyentes y a los objetos imposables.

PROBLEMA

Los sistemas tributarios experimentan una inadaptación a la globalización económica.

RECOMENDACIÓN

La normativa y la gestión tributaria han de prestar una creciente atención a la internacionalización de la economía y al Derecho Internacional Tributario.

Dentro de la UE, el comercio electrónico se enmarca en el complejo debate de la sociedad de la información, cuyas características y desarrollo se han señalado en el Capítulo 2 anterior.

De esta forma, el comercio electrónico no sería sino una manifestación, un subconjunto, de una realidad mucho más compleja, de perfiles cambiantes como la tecnología que la sustenta y de límites aún sin precisar, como es la sociedad de la información.

Resumiendo los rasgos esenciales de esta sociedad, se señalan los siguientes:

- Su novedad radical.
- La progresión acelerada de sus actividades.
- El cambio tecnológico constante, pues se sustenta en el desarrollo de las nuevas tecnologías, especialmente, en el sector de las telecomunicaciones.
- Su flexibilidad.
- Su carácter omnicomprendivo, al afectar a todas las facetas de la vida humana y a diversas ramas del ordenamiento jurídico: Civil, Mercantil, Administrativo, etc...

Según una determinada perspectiva doctrinal, tales rasgos conducen a que no sea posible diseñar ningún marco jurídico estable para tratar de regularla, pues sólo la propia autorregulación y la competencia entre los agentes que intervienen en el proceso de configuración de esta sociedad darán el resultado normativo apropiado, el cual, además, irá cambiando constantemente. En estas condiciones, los sistemas tributarios actuales, pensados para situaciones totalmente diferentes de las que rigen en la sociedad de la información, resultan poco adecuados y, asimismo, cualquier intento de ajustarlos a la nueva sociedad no haría sino perturbar el desarrollo de la misma y generar ineficiencias y costes de todo tipo; para, al final, verse superados, a la hora de gravar los hechos imposables que genera la sociedad de la información, ante el impulso dinamizador de las nuevas tecnologías y sus posibilidades para eludir al Fisco.

Esta incapacidad del sistema fiscal para exaccionar los objetos imposables derivados de la sociedad de la información se daría, aunque sólo fuese porque la existencia de los sistemas tributarios sigue excesivamente vinculada a la idea de la soberanía nacional y, por el contrario, la sociedad de la información constituye una realidad totalmente internacionalizada.

En este sentido, solamente una Autoridad Tributaria Internacional, como pide alguna doctrina, y con poderes, al menos, similares a los de Organizaciones Internacionales que regulan otras áreas de la actividad económica o entidades con poderes supranacionales, por ejemplo, la Comisión Europea, podría someter adecuadamente a imposición el comercio electrónico.

PROBLEMA

En el seno de la Unión Europea, la normativa fiscal del comercio electrónico avanza más lentamente que otros aspectos de su marco legal general y del correspondiente a la sociedad de la información.

RECOMENDACIÓN

La Administración Tributaria española debe estar al tanto de los desarrollos normativos que se produzcan en la Unión Europea, en lo que respecta a la sociedad de la información, para evitar contradicciones entre su regulación fiscal y su normación por otras áreas del Derecho.

Esta posición aparece en algunas posturas norteamericanas favorables a una moratoria fiscal sobre el comercio electrónico, al menos, en el ámbito aduanero y en los gravámenes sobre el tráfico de bienes, y ya posee un reflejo legal, precisamente en los Estados Unidos (aunque, recientemente, esta doctrina oficial está siendo objeto de críticas en la propia sociedad estadounidense), pudiendo conducir a una simple autorregulación de los operadores que determine la carga tributaria a pagar por todos ellos, aunque se limita este planteamiento a la imposición indirecta y al tráfico entre los Estados. Tales posturas resultan inaceptables para esta Comisión y para las autoridades comunitarias.

Esta postura es, asimismo, criticable por irreal (ver infra); además, favorece el aumento del desfase tecnológico entre los países creadores de los instrumentos tecnológicos y mercantiles que dominan el comercio electrónico (países prestadores), supuesto de los Estados Unidos, frente al resto del mundo (países receptores) y, por lo tanto, puede ser negativa para los intereses españoles. Tampoco es una postura realista, porque casos de moratoria o autorregulación conducen inexorablemente a un pago tributario nulo o muy reducido y a una competencia fiscal a la baja, produciendo una pérdida de ingresos inasumible por cualquier nación (de ahí que, junto a otros factores, la propia moratoria para la fiscalidad del comercio electrónico establecida entre los distintos Estados de los EEUU se haya limitado a tres años y no alcance a los impuestos federales). Tal posición es, además, incoherente con las críticas a la competencia fiscal perniciosa que patrocinan tanto la OCDE como la UE, al permitir la deslocalización de los prestadores de servicios vinculados al comercio electrónico hacia, precisamente, los Estados Unidos por la ausencia de fiscalidad indirecta al respecto de las prestaciones de servicios que realicen. Por otra parte, incluso en los EEUU, el carácter *libre de impuestos* de Internet y del comercio electrónico no resulta ser una posición aceptada por todo el mundo y, recientemente, algunas voces calificadas se han pronunciado contra esta postura.

En todo caso, la ausencia de impuestos sobre el comercio electrónico supone colocar en una situación de desventaja comparativa al comercio tradicional (que no dispone de los medios tecnológicos necesarios) y a cualquier otra base tributaria que no tenga las características propias del comercio electrónico, como la mayor parte de las rentas del trabajo. Además, plantea problemas con relación a los principios de neutralidad y equidad, básicos en el sistema tributario. Asimismo, al subvencionar al comercio electrónico se distorsionaría la asignación de recursos y se dañaría la eficiencia económica.

Este planteamiento doctrinal, asimismo, puede contraponerse a otra corriente de opinión que minimiza la novedad del comercio electrónico, por entender que éste ya existe desde muchos años atrás (la tarjeta de

crédito es, por ejemplo, un medio electrónico de compra) y supone, simplemente, el desarrollo adaptado a las nuevas realidades tecnológicas de las ventas a distancia; afirmándose por aquél que los datos existentes (por otra parte, muy diferentes y debatidos en cuanto a su exactitud, acerca de este comercio revelan su escasa incidencia real, así como su limitación esencialmente a las relaciones entre empresas. El interés y la preocupación por esta idea responden más a los intereses de los propios intermediarios y comercializadores del producto (servidores, empresas de telecomunicación, certificadores de firma electrónica, etc...) por potenciar este mercado que a su impacto efectivo en la sociedad.

Tampoco debe aceptarse este planteamiento, ya que algunos factores como el previsible crecimiento exponencial de este comercio (aunque parta de volúmenes reducidos) la velocidad de los medios de telecomunicación modernos (televisión, ordenadores, telefonía móvil, etc...) frente a los lentos y costosos de la venta a distancia y, en particular, lo novedoso de la multiplicación de los canales de ventas y servicios entre vendedores/compradores y usuarios, así como la rapidez de su uso, la aparición de un mercado de productos que dejan de manifestarse en bienes físicos para desmaterializarse y su expansión a una relación directa productores - consumidores finales (alejada del circuito empresarial y eliminando intermediarios) colocan al comercio electrónico en una postura diferenciada respecto a las ventas a distancia.

Evidentemente, el comercio electrónico impacta de forma directa en los circuitos comerciales y este efecto (por ejemplo, la desaparición de algunos intermediarios) tiene una consecuencia inmediata en la fiscalidad, al eliminarse fuentes de información tributaria y centros de recaudación.

De hecho, los estudios coinciden en que una de las grandes novedades y uno de los previsible impactos directos del comercio electrónico en la fiscalidad se produce por el crecimiento de las operaciones directas entre proveedores y consumidores particulares.

PROBLEMA

El comercio electrónico, aún incipiente, plantea novedades radicales respecto al comercio tradicional y, en consecuencia, no puede esperarse a su pleno desarrollo para regularlo.

RECOMENDACIÓN

- Ha de regularse tributariamente el comercio electrónico, teniendo en cuenta sus especificidades.

2.1.6.2 La opción del bit tax

Otra tesis, que pone el énfasis en la radicalidad del nuevo modelo socio - económico de la sociedad de la información, conocida en algunos ambientes como la *economía digital*, plantea que existe una nueva realidad y que es preciso desechar la posibilidad de ajustar simplemente los esquemas de tributación hoy vigentes, incluso en el marco de organizaciones económicas internacionales con amplios poderes, supuesto de la UE.

Entre estos planteamientos originales, los cuales reconocen la necesidad de someter a tributación la realidad económica del fenómeno para dar cumplimiento a principios elementales de cualquier Hacienda Pública, desde el de suficiencia al de neutralidad, se encuentra el de un gravamen sobre las operaciones ejecutadas a través del sistema de redes informáticas que da pie a los intercambios económicos (comercio electrónico), sociales, culturales, etc..., por cada impulso electrónico o informático que se necesita para transmitir la orden, el servicio o la información que se desea, conocido como *bit tax*.

Este tributo fue originariamente expuesto por A. Cordell, un Consejero del Departamento de Industria canadiense, y supone gravar por el número de *bits* de información recibidos por el usuario a través del intermediario en la Red Internet.

Esta Comisión, estima que si bien, teóricamente, el *bit tax* es novedoso e imaginativo, no resuelve problemas esenciales en un sistema tributario, verbigratia, la gestión y recaudación del propio impuesto, pues se desconoce qué autoridad y con qué potestades podría obtener: primero, información y datos con conocimiento y localización de bases tributarias y, después, las declaraciones voluntarias o de oficio de los sujetos que generasen las deudas tributarias.

Los *bits* se transmiten entre ordenadores, en muchos supuestos en manos de particulares, que utilizan sus correspondientes ordenadores personales (*PCs*), de difícil control y, si de lo que se trata es de gravarlos a través de los servidores, aparecen inmediatamente otros problemas como son la identificación de los sujetos que están detrás de estos servidores y páginas *web*, el conocimiento de la base económica que está detrás de ellos y que, por lo tanto, permite asegurar la recaudación, su localización, etc...

Todos estos factores hacen prácticamente inviable la gestión y la recaudación de tal tributo, excepto en las manos de una Agencia Tributaria Internacional o de alguna autoridad, que controle en su seno centros de generación de *bits* relativamente importantes, lo que conduce a dilemas de delicada solución, como es el reparto de los ingresos entre los diferentes Estados. Por lo tanto, sin negar el interés de la idea, su ausencia de practicidad y las dificultades para su gestión conducen a rechazarla.

Por si esto fuera poco, el *bit tax* resulta ser:

- Injusto, porque exacciona las transacciones del comercio electrónico no según su valor, sino conforme a las unidades binarias del impulso informático, lo que supone gravar proporcionalmente más las operaciones repetidas de pequeño valor que transacciones unitarias de gran valor.
- Tecnológicamente desfasado, pues las nuevas tecnologías permiten comprimir datos y, asimismo, está excesivamente volcado en el comercio entre *PCs*, sin tener en cuenta otros medios de ventas, vgr. usando la telefonía móvil.
- Limitado, porque, de esta forma, se gravan operaciones que no tienen por qué tener un carácter comercial.

La UE también ha rechazado el *bit tax*.

2.1.6.3 Otras opciones tributarias

Han existido, además, otras propuestas de gravámenes especiales sobre los medios de comunicación más utilizados para operar en el comercio electrónico.

El gravamen especial o reforzado sobre las telecomunicaciones para, de esta forma, exaccionar el comercio electrónico, ha de criticarse porque confunde la intensidad de utilización del medio aplicado para la operación con el valor de la misma; discrimina gravemente en contra de determinadas modalidades de telecomunicación; retarda el avance tecnológico, etc.... Por todo lo cual tampoco es aceptable como *proxy* para exaccionar el comercio electrónico.

2.1.6.4. Conclusiones

en cualquier caso, dado que el comercio electrónico supone un desarrollo de fórmulas novedosas de intermediación comercial e, incluso, la eliminación de los intermediarios tradicionales, no basta con exponer un marco jurídico - fiscal propio y autónomo, normativamente hablando, para tomar en consideración sus peculiares características, sino que resulta esencial conocer el modelo de administración y gestión tributarias de este comercio electrónico que se plantee, es decir, las recomendaciones fiscales respecto al tratamiento del comercio electrónico no sólo deben referirse a temas legislativos, sino que, además, deben incorporar elementos de gestión tributaria, entendida esta última expresión en sentido amplio.

En consecuencia, el diseño de un marco general para hacer tributar el comercio electrónico conduce, como han manifestado en reiteradas ocasiones los organismos y autores que han estudiado el caso, como el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OCDE, a intentar adaptar los conceptos, principios y modelos de gestión tributaria ya existentes, tomando en consideración sus especificidades y, así, configurar un modelo de tributación que, partiendo del actualmente vigente, resulte ajustado y ajustable al nuevo fenómeno social, económico y tecnológico.

PROBLEMAS

El carácter internacional del comercio electrónico dificulta enormemente un tratamiento fiscal puramente nacional del mismo.

El diseño de un marco legislativo para la fiscalidad del comercio electrónico no asegura, en la práctica, la posibilidad de administrarlo eficazmente.

RECOMENDACIONES

España debe trabajar y participar en las organizaciones y foros internacionales dedicados a cuestiones tributarias, especialmente en la UE y la OCDE, para establecer un marco tributario general e internacional sobre el comercio electrónico.

A la hora de diseñar el marco tributario del comercio electrónico no sólo se debe plantear la legislación de estas operaciones, sino la aplicación de aquél.

2.1.6.5 Problemas generales que el comercio electrónico supone para la fiscalidad

El desarrollo de la sociedad de la información genera un reto para la fiscalidad, tanto en lo que respecta a las obligaciones tributarias materiales como en las obligaciones formales y en la gestión. Estos retos, sintéticamente hablando (serán desarrollados con posterioridad) y clasificados por tributos, pueden resumirse en:

Imposición Directa

a) Identificación del sujeto

En principio, existen dificultades para localizar a la persona, física o jurídica, que obtiene la renta derivada del comercio electrónico, pues o bien puede camuflarse bajo sistemas de seguridad complejos, vgr. encriptado, o bien porque puede no coincidir el nombre utilizado para la transacción y la localización e identificación del instrumento informático que genera el servicio o permite obtener el producto,

con la identidad de la persona que lo maneja, pues un mismo ordenador o una página *web* puede ser servida, creada o utilizada por sujetos y entidades diferentes, dificultándose enormemente su control y ubicación, especialmente, porque el sistema de nombres de dominio en Internet (DNS) no

coincide con la identificación fiscal (NIF). Asimismo, es fácil encubrir una identificación o camuflarla (seudónimos) en las transacciones por Internet.

Para añadir complejidad a lo anterior, el medio informático puede perfectamente ubicarse en un paraíso fiscal (de hecho, las Islas Vírgenes se están convirtiendo en un lugar preferido por los “com.” o sufijos utilizados en las direcciones electrónicas, es decir, aparece la problemática de los paraísos informáticos,), o en un lugar cubierto por las leyes del secreto y del anonimato más estrictas, dificultando, en última instancia, determinar cuál es el sujeto al que imputar la renta obtenida por el ejercicio del comercio electrónico, ya que en muchos casos sólo se conoce el medio informático usado en la transacción pero no la persona que está detrás y su identidad, o de conocerla, nadie asegura que ésta sea quien dice ser.

b) Control de la renta o transacción:

La posibilidad de deslocalizar el sistema informático utilizado y las dificultades para identificar a sus usuarios complican el control tributario y tampoco es factible poseer medios de prueba indirectos, vgr. facturas. Esto lleva a que se requieran nuevos instrumentos (facturas electrónicas) que faciliten su localización, al dejar la comunicación informática pocas huellas y no existir registros fiables de servidores de Internet. Tampoco se han desarrollado los nuevos intermediarios en el comercio electrónico, por ejemplo, los prestadores de servicios u operaciones de certificación, que pudieran asegurar el conocimiento y registro de los prestadores de estos servicios, aunque el impulso de la firma electrónica puede facilitar este proceso con la creación de Registros de Certificadores, tal y como se prevé en el [Real Decreto-Ley 14/1999](#), de 17 de septiembre, sobre firma electrónica. Precisamente, la desaparición de intermediarios tradicionales en las transacciones comerciales (que suelen actuar como retenedores o personas que proporcionan información relevante con fines fiscales) constituye uno de los problemas más graves de control tributario que el comercio electrónico plantea.

c) Jurisdicción fiscal competente:

Los conflictos entre jurisdicciones fiscales se multiplican, pues la residencia del sujeto que obtiene las rentas derivadas del comercio electrónico no sólo es ardua de definir, sino que puede alterarse con rapidez, agravándose el típico problema de doble imposición o de la ausencia de imposición que pretenden resolver todos los modelos de Convenio de Doble Imposición existentes en el mundo.

d) Calificación de las rentas:

En otro orden de cosas, la calificación de las rentas gravadas, en cuanto existe algún elemento analítico en la configuración de la base imponible sometida a imposición (lo que sucede, de una forma u otra, en la mayor parte de los Impuestos sobre la Renta del mundo), dificulta el gravamen de las operaciones efectuadas a través del comercio electrónico, ya que la desmaterialización de la entrega de determinados bienes que, con anterioridad, disponían de una realidad física indudable, por ejemplo, discos o libros, y que, ahora, se transmiten directamente de ordenador a ordenador, puede conducir a serios problemas de calificación de rentas y, por lo tanto, a dificultar su gravamen, así como a discriminaciones impositivas en su tratamiento.

Tal circunstancia se ve agravada cuando rige un Convenio de Doble Imposición, porque calificar una renta de una determinada forma puede conducir a su exacción por una u otra jurisdicción fiscal, potenciando los conflictos entre las mismas e, incluso, puede llevar a la ausencia de tributación. Esta problemática se ve agudizada en el supuesto de los cánones (*royalties*), ya que por Internet es relativamente fácil transmitir, en forma digital, incluso productos con un alto valor en términos de propiedad industrial e intelectual (cuyas rentas se califican como cánones) sin control o con dificultades para diferenciar cuándo la transmisión, vgr. de un *software*, es una venta o lleva consigo algún derecho de cesión.

Un segundo orden de problemas, es que la calificación de las rentas no suele ser arbitraria y responde a varias razones y la renta, una vez calificada, conduce a cargas tributarias diferentes, por lo que el uso del comercio electrónico facilita la planificación fiscal y la elusión hacia formas de tributación más reducidas e incluso, en determinadas circunstancias, pudiera dar lugar a situaciones de evasión fiscal.

PROBLEMA

Numerosos elementos de la normativa tributaria vinculada a la Imposición sobre la Renta pueden verse afectados por la introducción del comercio electrónico.

RECOMENDACIÓN

Reflexionar sobre los impactos del comercio electrónico en la normativa de los Impuestos sobre la Renta y precisar qué modificaciones legislativas deben incorporarse para considerar los mismos.

d) Otros problemas para la fiscalidad internacional:

También en el terreno de la fiscalidad internacional sobre la renta se ponen en cuestión conceptos clásicos como el de establecimiento permanente (sin duda, uno de los problemas más acuciantes en la actualidad), ya que las ideas de permanencia o fijeza, las cuales constituyen la base para configurar, en mayor o menor medida, la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entran en crisis y, por la misma razón, su calificación como establecimiento permanente, tratándolo (conforme a la teoría de la personalización del establecimiento permanente) de forma similar a una entidad residente, sufren una grave crisis con el comercio electrónico.

El establecimiento no sólo es arduo de ubicar en el espacio, sino que aparecen múltiples operadores posibles o susceptibles de ser identificados como tales, desde el sistema informático hasta el proveedor último del producto o servicio, pasando por la propia Red, el servidor original o el servidor *mirror*, la página *web*, el ordenador desde el cual se recibe la demanda o se envía, el intermediario financiero o de otro tipo que pone en contacto, casa o soluciona financieramente la operación, etc., lo que obliga a redefinir el concepto de establecimiento permanente. Es más, muchos de estos potenciales establecimientos carecen, precisamente, de fijeza o no responden a la visibilidad que, tradicionalmente, ha identificado a los ejemplos de establecimiento permanente más usuales: almacenes, fábricas, canteras, sitios de construcción, etc... Por el contrario, tienen una realidad electrónica, supuesto de las páginas *Web*.

Todo ello, puede obligar a redefinir la tipología de las rentas gravadas, su calificación y la determinación del concepto de establecimiento permanente sometido a imposición e, incluso, a replantearse la utilidad de este concepto en la fiscalidad internacional, tal y como solicita cierta doctrina.

De hecho, la [OCDE](#) ya ha presentado un segundo borrador de comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio que trata de adaptar las particularidades del comercio electrónico, en lo que respecta al concepto de establecimiento permanente, y que está siendo objeto de comentarios por instituciones y personas muy diversas. Esta problemática se aborda en otros Capítulos de este Informe.

e) Precios de transferencia:

Asimismo, la concepción del precio de transferencia para determinar el cobro por alguna jurisdicción fiscal de las operaciones y de las rentas generadas entre entidades transnacionales ha de reconsiderarse. Por un lado, el valor añadido de las operaciones se aleja de la transmisión o entrega de productos físicos o mercancías al ser cada vez más importante el valor añadido de los servicios y de los Bienes inmateriales, en general. Por otra parte, la determinación del método para conocer cuánto se ha producido y dónde se ha generado ese beneficio y si el valor de lo transmitido es diferente del precio de mercado entre partes independientes se complica enormemente, por lo que los métodos tradicionales (reconocidos por la OCDE en su [Guía sobre Precios de Transferencia](#), actualizada en el año 1995 y sujeta a revisiones periódicas) para atribuir rentas, en caso de existir precios de transferencia o para aproximar este tipo de precios a la modalidad *arm's length* (valor de mercado), pueden no ser apropiados. Otros problemas específicos, como el uso creciente de las *Intranets* entre

empresas multinacionales y el tratamiento a dar a los trasvases de valor por medio de las mismas, suponen una novedad.

Se pueden identificar particularmente varios factores de dificultad en este terreno:

- La creciente complejidad del contenido de ciertas operaciones corre el riesgo de hacer imposible el enfoque *transacción por transacción*. Así, las operaciones sobre productos financieros efectuadas por medios electrónicos como consecuencia de otras transacciones (transacciones añadidas) presentan la dificultad de poseer un enfoque global y no individualizado de las operaciones, así como el problema de los términos de referencia de esa transacción, agravándose por la velocidad de estas transacciones y la creciente implicación, sin intermediarios o *brokers*, de millones de individuos.
- En segundo lugar, el principio de la libre competencia presupone la imputación de los ingresos sobre la base de las funciones ejecutadas por cada parte en una transacción. La integración de las actividades económicas, con la participación efímera y variable de numerosas partes, hace difícil la afectación del ingreso entre éstas. Requiere, igualmente, un enfoque más global del reparto del ingreso entre los diferentes Estados implicados.
- En tercer lugar, la facilidad del acceso al comercio mundial presenta un problema práctico de control de la tributación internacional para un número creciente de operaciones. En efecto, el enfoque *a medida*, de comparación con términos de referencia muy precisos y nacionales, es difícil que pueda sobrevivir, cuando se trate de una tributación en masa, concerniente no sólo a multinacionales bien organizadas y con una documentación precisa, sino de medianas y pequeñas estructuras industriales o comerciales, desde luego integradas en grupos, pero con procedimientos internos a veces menos completos.
- Se facilita la evasión, porque el propio servicio o su *software* puede ser más valioso que los bienes, las mercancías o los servicios que se transmitan por medio de él, lo que enlaza, asimismo, con la problemática de valorar los cánones vinculados a la transmisión de este *software* (ver supra).

PROBLEMA

La aplicación de los precios de transferencia se enfrenta a cuestiones no previstas en su configuración, dado el desarrollo de comercio electrónico.

RECOMENDACIONES

La legislación española sobre precios de transferencia debe evaluar la incidencia del comercio electrónico en su regulación.

Se deben seguir atentamente las propuestas de la OCDE para adaptar su Guía sobre precios de transferencia al comercio electrónico, defendiendo la postura española, cuando sea preciso.

Por último, el comercio electrónico revaloriza el papel de los llamados métodos alternativos, vgr. el de distribución de beneficios, para calcular las transacciones a precios de mercado, cuando éstos, precisamente por su novedad, son los menos conocidos, estudiados y comprobados.

2.1.6.6 Desafíos que plantea el comercio electrónico para la gestión y administración tributarias

Son múltiples, pudiendo citarse los siguientes, sin perjuicio de un estudio detallado en el Capítulo 8 de este texto:

- Identificación de los sujetos que intervienen en las operaciones efectuadas a través del comercio electrónico.
- Distinción entre la naturaleza de los mismos, por ejemplo, entre el que vende el producto y el que, simplemente, intermedia en la operación o presta el servicio.
- Censo y localización de los sujetos que actúan en la operación, es decir, la posesión por la

Administración Tributaria de un Registro actualizado y seguro de estos sujetos que pueden ser múltiples: certificadores de firmas, prestadores de servicios, generadores de *software*, creadores de páginas de Internet, proveedores del servicio de telecomunicaciones, etc....

- Localización segura de los operadores y seguimiento de los mismos y de sus operaciones.
- Ejecución y pago de las deudas tributarias imputadas a cada operador.
- Control de los medios de pago utilizados en estas transacciones, desde el dinero electrónico hasta el uso de las tarjetas clásicas de crédito.
- Fórmulas para evitar la deslocalización de las operaciones y la elusión, por ejemplo, por recalificación de las rentas gravadas, así como la pérdida del sujeto a gravar.
- Realización de declaraciones - liquidaciones adaptadas al comercio electrónico, en particular, por vía telemática.
- Encriptado y seguridad de las bases de datos tributarias y de los censos de contribuyentes.
- Fiabilidad de los sistemas informáticos utilizados para reflejar las operaciones sometidas a imposición.

Lógicamente, para algunas concepciones (ver supra) de las relaciones entre fiscalidad y comercio electrónico, las Administraciones Tributarias nacionales no pueden enfrentarse a esta realidad y serán siempre superadas por los acontecimientos, lo que, a su vez, degradará el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes residentes, erosionando la moral tributaria y planteando una grave crisis social y política, además de recaudatoria.

Tal concepción desconoce, en principio, que las propias Administraciones Tributarias disponen de medios informáticos y de tecnologías de la información para equilibrar esta situación, además de que, como la Historia demuestra, la tecnología del fraude fiscal se enfrenta a otra tecnología: la del descubrimiento de ese fraude que, si bien puede, en ocasiones, ser tardía, no por ello deja de ser menos eficiente en su represión.

En general, la gestión tributaria ha de tener en cuenta que el comercio electrónico multiplica los problemas inherentes a la misma y agudiza cuestiones latentes, por ejemplo, la identificación del verdadero autor de la operación sometida al Impuesto.

2.1.6.7 Las posibilidades que ofrece el comercio electrónico para la Administración Tributaria

Ahora bien, frente a la anterior concepción de las relaciones entre la Administración Tributaria y el comercio electrónico conviene considerar las posibilidades que la sociedad de la información abre para la gestión tributaria, como son:

- El uso de la vía telemática y de la Red para la asistencia y apoyo a los contribuyentes, por ejemplo, efectuando declaraciones tributarias por medio de Internet, como ya puede hacerse. Se reducen de esta forma los llamados *costes de cumplimentación* y también los costes que la propia gestión tributaria conlleva para la Administración.
- Una mayor aproximación al momento del nacimiento del hecho imponible.
- La creación de nuevos sistemas de pagos a cuenta en estas transacciones, de fácil gestión y que permitan recaudar los impuestos de muchos contribuyentes a través del control de unos pocos agentes; por ejemplo, si se generalizase el pago a través de monederos electrónicos con *chips* incorporados se podría (con obligaciones de información adecuadas) exigir a las empresas que emitan esos monederos la identificación de las personas que intervienen en la operación y la naturaleza y la valoración de las transacciones e, incluso, obligar a la retención del impuesto en el pago, lo que eliminaría la problemática de la identificación y localización de los sujetos pasivos que realizan el comercio electrónico. Lo mismo sucede, a mayor escala, con los pagos efectuados mediante tarjeta de crédito.

- La aparición de nuevos sujetos intermediarios para la recaudación.
- La potenciación de nuevos medios de control informático, desde la auditoría por ordenador hasta el descifrado de encriptados, los cuales facilitarán el control de las operaciones de comercio electrónico.
- La reducción de costes en la gestión, por ejemplo, con un menor uso del papel y otros recursos materiales y humanos, lo que reducirá los costes de la Administración y agilizará su funcionamiento.

7. El desarrollo de medios informáticos para la asistencia e información de los contribuyentes.

En suma, el comercio electrónico no sólo supone desafíos y dificultades para la legislación y la Administración Tributaria, sino oportunidades y posibilidades que deben ser aprovechadas y potenciadas por la Administración Tributaria española.

RECOMENDACIÓN

Aprovechar las nuevas oportunidades que ofrece el comercio electrónico y, en general, las nuevas tecnologías para mejorar la gestión tributaria y los mecanismos de ayuda y asistencia a los contribuyentes.

Téngase en cuenta, por último, que problemas similares, tanto sustantivos como gestores, se estudian por las instituciones internacionales, a las cuales se hace referencia, principalmente, en el Capítulo 4, dedicado a la fiscalidad del comercio electrónico en el marco de la OCDE, de la Unión Europea y de la OMC.

2.1.6.8. Principios generales para la tributación del comercio electrónico

La Comisión propone que sean lo siguientes:

- Principio de internacionalización. El comercio electrónico es un fenómeno que responde a la globalización de las relaciones económicas y que coadyuva a las mismas. En estas operaciones, los sujetos y las transacciones actúan a un nivel internacional, por lo cual resulta evidente que el tratamiento tributario a dar a las mismas requiere un cierto consenso internacional, especialmente, en el seno de aquellas instituciones, como la UE, donde ya existen áreas de armonización y coordinación fiscales.

Por lo tanto, las soluciones que plantee la Administración Tributaria española al respecto no deben ser muy distintas de las expuestas por otras Administraciones de su entorno político y económico. En general, se debe buscar una solución consensuada en el seno de las instituciones europeas y de la OCDE, por su incidencia en el Derecho Internacional Tributario.

- Principio de neutralidad. Las formas de tributar no pueden condicionar, ni positiva ni negativamente, la actividad económica; por ello, los elementos tributarios vinculados al comercio electrónico no deben conducir a discriminaciones significativas con las modalidades de tributación del comercio tradicional, pues esto afectaría a la competencia y al mercado libre,
- Principio de simplicidad. El comercio electrónico es complejo, pero la normativa fiscal no debe convertirse en un obstáculo a su desarrollo.

Tampoco esta fiscalidad puede ir en contra de unas fuerzas, como son las de la sociedad de la información, cuyo dinamismo y carácter positivo para la sociedad española no puede negarse, generando importantes oportunidades de desarrollo tecnológico y empleo.

De hecho, más que de simplicidad en el diseño tributario puede hablarse de flexibilidad (ver infra).

- Principio de suficiencia. Aunque no suele ser reconocido por las instituciones internacionales que se ocupan de este tema (el CFA de la OCDE no lo incluye entre los principios que deben aplicarse al gravamen del comercio electrónico), parece imprescindible su inclusión en España, tanto porque la escasa o nula imposición de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico generaría una pérdida de recaudación inasumible como por la necesidad de cumplir el vigente Programa de Estabilidad.
- Principio de eficiencia. Los costes de cumplimentación y de gestión del sistema fiscal vinculado al comercio electrónico deben ser los mínimos posibles. Asimismo, el marco tributario ha de producir escasas interferencias en las decisiones económicas de los agentes privados.
- Principio de seguridad jurídica. El marco tributario debe ser claro y el comercio electrónico debe moverse en un entorno legal seguro que permita desarrollar todas sus potencialidades.
- Principio de equidad. Tanto en su vertiente horizontal: todos los operadores han de ser gravados y no discriminados en función de su forma de operar, como vertical: pues la tributación ha de tomar en consideración las diferentes capacidades de los agentes económicos que intervienen en el comercio electrónico.
- Principio de flexibilidad. Dado el dinamismo de este mercado y el constante cambio tecnológico, las reglas para hacer tributar el comercio electrónico no pueden ser rígidas y han de incluir en sí mismas una opción por el cambio, adecuándose constantemente a los entornos ante los que se enfrenta esta nueva realidad.
- Principio de coordinación. El marco tributario del comercio electrónico ha de coordinarse:
 - con el resto de la legislación sobre el comercio electrónico,
 - con las instituciones y autoridades tributarias internacionales,
 - con las autoridades tributarias nacionales.

CAPITULO 3 “SOLUCIONES MUNDIALES A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA”

3.1 El principio Arm’s Length.

El principio de plena competencia es en si la esencia de la legislación en materia de precios de transferencia, así como las directrices establecidas en este sentido por la OCDE.

El principio de plena competencia presupone que las empresas relacionadas deben realizar sus transacciones bajo las mismas condiciones de mercado abierto que se esperarían encontrar entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias parecidas.

Aunque el principio es sumamente rígido, también presupone casos de excepción como podría ser que el grupo multinacional en cuestión discrepe de las condiciones de mercado, pero esto se deba a posibles estrategias de mercado implementadas a situaciones de financiamiento, a riesgos o acciones realizadas, a situaciones gubernamentales impuestas o a circunstancias de carácter económico.

El principio Arm’s Length se considera como un estándar internacional al que las empresa que componen los grupos internacionales debe apegarse para evitar que su contabilidad sea corregida por la autoridad administrativa, reclamando el no cumplimiento de esta obligación.

El principio Arm’s Length establece que:

“cuando las condiciones son creadas o impuestas entre dos empresas relacionadas en sus relaciones comerciales y financieras y estas difieren de aquellas que hubieren ocurrido entre empresas independientes, en estos casos cualquier utilidad que debido a estas condiciones se acumulo en una de las empresas, pero por razones de esas condiciones no se acumulo, puede ser incluida en las utilidades de esas empresas y gravad en consecuencia.”

Este principio es recogido por las leyes fiscales de los miembros de la OCDE, así como por la totalidad de los tratados que se suscriben para evitar la doble tributación.

El principio Arm’s Length muestra la gran preocupación y la orientación que en este sentido se maneja para determinar bases fiscales. En la práctica se traduce en obligar a que las empresas que componen los grupos multinacionales realicen sus operaciones entre ellas mismas como si las realizaran como empresas independientes. En otras palabras este principio orilla a las empresas que integran los grupos multinacionales a realizar sus operaciones a precio libre de mercado no controladas, aun cuando enajenen productos o servicios a empresas filiales de ellas.

Tanto las legislaciones domesticas de los países involucrados, así como los tratados internacionales facultan a la autoridad hacendaria para modificar la bases tributarias de las empresas involucradas en el caso de manipular los precios a los cuales transfieren bienes, servicios, acciones, intangibles o productos financieros a empresas relacionadas con ellas.

Entonces el principio Arm’s Length se convierte en la esencia de la legislación tributaria en este sentido y, por lo mismo genera una serie de efectos sumamente interesantes, entre ellos destacan los siguientes:

- a) Gravamen por unidad de negocio.

El principio Arm’s Length obliga a determinar resultados fiscales bajo la base de entidades independientes, como si se tratara de unidades de negocio

- b) Busca empatar la fuente de riqueza con el gravamen correspondiente.

Dado que se grava empresa por empresa como si se tratara de una unidad de negocios, esta última entonces recibirá sus materias primas a precios de mercado y realizara su producción a dichos precios, determinando una utilidad real libre de manipulación alguna.

c) Equidad y desarrollo económico.

Al gravarse el ingreso por el país donde se genera la fuente de riqueza se logra la equidad entre producción y gravamen, generando así la recaudación, gasto publico y por ende desarrollo económico equilibrado.

d) Eliminación de la doble tributación

El riesgo de la doble tributación existe cuando se manipulan los precios de transferencia. La falta de respeto a la aplicación del principio Arm's Length genera necesariamente distorsiones graves en las bases tributarias. Así las empresas involucradas subestiman necesariamente sus pasivos fiscales y, por lo mismo, corren el riesgo de tributar por un mismo acto dos veces. El uso del principio Arm's Length evita este riesgo.

e) Comparabilidad

El principio Arm's Length necesariamente empuja a las empresas que realizan operaciones relacionadas a buscar empresas independientes que efectúen operaciones comparables e circunstancias similares. La comparabilidad en materia de operaciones, tamaño de empresas, estrategias comerciales, circunstancias económicas, riesgos asumidos, sistemas contables entre otros, se vuelve una circunstancia crítica para determinar si se cumple o no con dicho principio.

f) No distorsión de mercados domésticos

El principio Arm's Length tiene, dado su enfoque de gravar a cada empresa relacionada como una unidad de negocios, un efecto directo en las economías domesticas, pues dado que se gravan en condiciones de libre mercado compiten sumamente con empresas similares o competidores que no tienen esta condición.

El principio Arm's Length entonces aporta a la economía mundial la tecnología necesaria para respetar las reglas de la libre competencia y del libre mercado independientemente de que las empresas estén o no relacionadas.

3.2 Medidas para atenuar o evitar la doble imposición internacional

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

Como su nombre implica, las medidas unilaterales son disposiciones jurídicas adoptadas unilateralmente en la legislación de un país y destinadas básicamente a evitar la doble imposición.

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

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

3.2.1. Medidas unilaterales para atenuar o evitar la doble imposición internacional

Estas medidas o procedimientos están normalmente establecidas en la legislación fiscal interna de los países y muy especialmente en aquellos que aplican el principio mundial.

1. Método de crédito o imputación de impuesto.

Método por el cual el Estado de residencia por ejemplo, grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa, deduce o acredita (de ahí el nombre del método) los impuestos pagados en el extranjero sobre la renta de fuente extranjera computable.

Se identifica dos formas de aplicación del método:

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

b) Imputación ordinaria. Se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero. Este es el sistema sugerido por el modelo OCDE.

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

Veamos las ventajas y desventajas de este método:

Ventajas:

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

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

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

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

f) A juicio de Buliler²¹, otra ventaja de este método es que la administración fiscal del país de residencia aplique el método usual en el país para la investigación de los ingresos extranjeros de un contribuyente nacional.

Desventajas:

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

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

c) Los países importadores de capital o en vías de desarrollo, han esgrimido como principal argumento contra el método de imputación, el hecho de que suprime el atractivo que su menor tributación puede suponer. Asimismo, señalan que anula la eficacia de los incentivos fiscales para atraer la inversión extranjera.

Crédito Indirecto:

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

El propósito del crédito indirecto es el de igualar y colocar en una situación de equilibrio a la carga fiscal sobre las sociedades que operan en el extranjero a través de subsidiarias, con la carga fiscal sobre sociedades que operan directamente a través de sucursales.

2. Método de deducción del impuesto como gasto

Este método consiste en considerar el impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta global del residente. O sea que, bajo la legislación de los países adoptan este método, se permite deducir de la base imponible el impuesto pagado en el exterior.

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

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

México ha elegido tomar la opción de acreditamiento que se contempla en el Título I. ARTÍCULO 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta donde nos menciona que los residentes en México, podrán acreditar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se este obligado al pago del impuesto de dicha ley.

3.3 Métodos para evitar la doble imposición establecida en los tratados tributarios

Pueden identificarse las siguientes:

a) Método de exención

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

El método de exención es uno de los sugeridos en el Modelo de la OCDE, para ser incorporado en los tratados bilaterales de sus países miembros.

Se identifican normalmente dos clases o formas de aplicación de este método:

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

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

b) Método de crédito o imputación de impuesto.

Este método que comentamos como parte de las medidas unilaterales, para también aplicarse de manera más amplia a través de los convenios tributarios incluyendo modalidades tales como el crédito por impuesto exonerado (tax sparing), el crédito presumido (matching credit) y el crédito por inversión. Crédito por Impuesto Exonerado o Crédito Ficticio (Tax Sparing).

A través del "tax sparing" se consagra que el crédito de impuestos admitido en el país de residencia se aplique no solo a los impuestos efectivamente pagados sobre la renta en el país de la fuente, sino también a los que el contribuyente dejó de pagar en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas.

Debe señalarse que ningún país establece unilateralmente en su legislación una disposición de este tipo, sino que la misma es ocasionalmente incorporada en los tratados tributarios.

Los países en desarrollo han sentido una gran frustración ante esta situación. La no aplicación de este método hace inoperantes las exoneraciones otorgadas cuando se trata de empresas extranjeras y lo que es peor,

significan un sacrificio fiscal en beneficio del país del inversionista. Por ello, muchas legislaciones de países americanos en desarrollo establecen expresamente que las exoneraciones impositivas concedidas no tendrán vigencia si el beneficiario no puede hacer las mismas en su país de residencia.

Crédito Presumido (Matching credit)

Consiste en la atribución en el país de residencia, de un crédito calculado con base en una alícuota o tasa prefijada, superior a la aplicada en el país de la fuente.

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

Crédito Por inversión

Este método parece acercarse más a un régimen de incentivos tributarios que favorece a empresas que operan tanto dentro como fuera de un país. Consiste en que se autorice como deducción de la renta o del impuesto, y dentro de cierto límite, los importes que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos.

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

c) Método de Diferimiento del Impuesto (Tax Deferral)

Bajo este método., se difiere o suspende en el país de residencia el pago del impuesto sobre las rentas obtenidas en el país de la fuente, hasta el momento en que la sociedad o contribuyente filial, transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente esas rentas de utilidades en forma de dividendo hacia la casa matriz en el país de residencia. El régimen tiene diversas limitaciones y una de las más importantes es que normalmente no están comprendidos en el mismo las filiales o agencias ubicadas en los llamados "paraísos fiscales".

d) Método de Reducción de Impuesto

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

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

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

Al igual que el método de la deducción, este método no favorece la inversión en países en desarrollo, ya que el inversionista extranjero no se beneficia normalmente de las exoneraciones concedidas en el país de la fuente.



3.4 Acuerdos o convenios para atenuar o evitar la doble imposición internacional

La celebración de tratados entre los Estados contribuye a resolver el problema de la doble tributación a nivel internacional, porque a través de ellos los Estados contratantes se distribuyen -de manera más o menos equitativa- las fuentes de gravamen, de tal manera que un mismo sujeto no tenga que pagar dos o más impuestos similares a dos o más países diferentes respecto de un mismo concepto de ingreso.

Los convenios internacionales para evitar la doble tributación se celebran con el preciso objeto de evitar la doble imposición internacional.

Los métodos para evitar la doble imposición consisten esencialmente en establecer de antemano que una determinada renta es imponible solamente en uno de los dos Estados contratantes, o bien, que es imponible en ambos, con la obligación, sin embargo, para uno de los dos, de permitir que el impuesto pagado en el otro Estado se deduzca del impuesto debido en base a la normativa interna.

Existen además otros fines quizás ya de carácter secundario al celebrar convenios de doble tributación internacional, tales como:

- Promover la inversión privada en los países en desarrollo, asegurando que los beneficios tributarios otorgados por un país en desarrollo no sean anulados por el sistema tributario del otro Estado contratante.
- Fomentar mediante estos convenios la transferencia de tecnología y evitar el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras
- Dar protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias, evitando con esto una carga excesiva e injusta para éstos.
- Prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros.
- Facilitar la expansión de las empresas tanto en los países en desarrollo como en los países desarrollados.
- Combatir la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional.

Según hemos visto, la múltiple imposición es un problema que afecta en particular al comercio internacional. Por eso los países y también diversos organismos internacionales públicos y privados, se han preocupado por el fenómeno y han promovido la búsqueda de soluciones para evitar o atenuar aquella.

Sobre este aspecto ha de tenerse presente que los enfoques de los países desarrollados y de los países en desarrollo no son siempre coincidentes. En efecto:

a) En la medida en que dichas disposiciones unilaterales no son muchas veces suficientes para evitar la múltiple imposición, son presionados tanto por las empresas privadas con sucursales o filiales en otros países como por los propios gobiernos de los países huéspedes, para celebrar acuerdos o convenios como el mejor método para lograr resultados positivos en este campo.

b) Los países en desarrollo, generalmente importadores de capitales, aplican por regla general el criterio de la fuente y tienen interés en eliminar obstáculos al flujo de inversiones externas.

Los acuerdos internacionales aparecen como un vehículo importante, tanto para los países en desarrollo como desarrollados, para remover los obstáculos que la múltiple imposición plantea al comercio internacional.

En una resolución del Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos publicada en marzo pasado, se establece que los tratados tributarios cumplen tres funciones principales (1) evitar la doble tributación mediante la distribución o limitación de los derechos de imposición del país de la fuente y del país de la residencia; (2) evitar el tratamiento tributario discriminatorio de los residentes de los Estados Contratantes; (3) permitir la asistencia administrativa recíproca para la prevención de la evasión y elusión tributarias.

Los países desarrollados reunidos en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aprobaron en 1963 un Modelo de Acuerdo para eliminar la doble tributación, que ha servido de base para la celebración de convenios entre sus miembros y de ellos con países no miembros. El referido modelo, conocido como Modelo OCDE, tuvo algunos ajustes en 1977 y tiene como característica básica la de reconocer el derecho exclusivo o prioritario de tributación al país del domicilio.

Por su parte; las Naciones Unidas publicaron en 1980 la denominada "Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo", conocida como Modelo ONU, derivada de un importante trabajo cumplido por un Grupo de Expertos designado por la ONU.

Cabe señalar que el Grupo de Expertos de las Naciones Unidas decidió tomar el Modelo OCDE como punto de partida de su trabajo.

En un trabajo publicado en 1979, Neves Domelles concluía presentando de manera resumida sus comentarios sobre los distintos modelos existentes. Dada la precisión de los conceptos vertidos por el referido autor brasileño, transcribimos seguidamente el texto pertinente de dichas conclusiones:

Los modelos elaborados por organismos internacionales como los antes mencionados, constituyen importantes antecedentes, tanto desde el punto de vista técnico-científico como desde el punto de vista operacional, para la negociación de acuerdos bilaterales destinados a eliminar la doble tributación de la renta. Sin embargo, tales modelos difícilmente podrán ser aplicados sin que se les introduzcan modificaciones, de forma de armonizarlos con las peculiaridades de la legislación tributaria de los Estados Contratantes, así como con los objetivos que cada Estado busca alcanzar mediante la conclusión del acuerdo".

En Latinoamérica, el uso de los convenios en materia tributaria es un fenómeno reciente ya que el principal mecanismo para reducir el impacto de la doble tributación estuvo dado por la modificación de las legislaciones internas, con miras a contemplar un reconocimiento a los pagos que, por un impuesto similar, se hubiera efectuado en el exterior. Con dichas normas si bien se puede conseguir atenuar sus efectos, no se resuelve plenamente el problema de la doble imposición.

Mediante el uso de un instrumento internacional como son los denominados convenios para evitar la doble imposición, los Estados firmantes (obligados) renuncian a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias (aquéllas en las que con más frecuencia ocurre el fenómeno de la doble imposición) y acuerdan que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que sean ambos Estados los que graven a través del uso de tasas complementarias.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Ambos modelos reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, es de notar que el Modelo de las Naciones Unidas prioriza el criterio de la fuente.

En cuanto al tema de la evasión que se origina a propósito de la doble imposición, cabe resaltar que la firma de convenios entre países no la elimina de modo definitivo pero sí se convierte en un instrumento contra el evasor al permitir el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias.

Los convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio se basan, en su práctica totalidad, en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Desde 1963, el Modelo ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios fiscales.

En primer lugar, los países miembros de esta organización han seguido en gran medida dicho Modelo al concluir o revisar sus convenios bilaterales.

En segundo lugar, el impacto del Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE, al utilizarse como documento básico de referencia en las negociaciones entre países Miembros y no Miembros, e incluso entre países no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones internacionales mundiales o regionales en el ámbito de la doble imposición (en particular las Naciones Unidas).

En tercer lugar, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales ha contribuido a convertir los comentarios a las disposiciones del Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto, sin duda, ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales. Ha medida que la red de convenios fiscales continúa ampliándose, la importancia del Modelo, y en particular de sus comentarios, se hace mayor.

Los convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio suscritos por España siguen, con carácter general, el Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE, cuya última redacción es de mayo de 2000.

El Modelo (así como también los convenios firmados por España y la mayoría de los países) describe, en primer lugar, su ámbito de aplicación y define algunos términos y expresiones. La parte principal del Convenio consiste en las disposiciones relativas a la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes y en donde se establecen los mecanismos para eliminar la doble imposición. También contiene el Convenio algunas Disposiciones Especiales y Finales donde se regulan, entre otras cuestiones, el principio de no discriminación, el procedimiento amistoso, la entrada en vigor y la denuncia del Convenio.

Para cada uno de los artículos del Convenio se formulan Comentarios detallados con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios de doble imposición que se firmen entre países, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.

En algunos casos se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación en cuanto a la forma de aplicación de las disposiciones del artículo de que se trate por dichos países.

Aún cuando todos los países miembros están de acuerdo con las disposiciones contenidas en el Modelo, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en

los Comentarios a los correspondientes artículos. Ha de entenderse que en la medida en que ciertos países han formulado reservas, los demás países miembros tendrán libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquéllos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

3.4.1 Contenido.

Un típico tratado para prevenir la doble imposición tiene aproximadamente treinta artículos, los cuales prevén lo siguientes aspectos:

- Establece como objetivo resolver problemas tributarios entre las partes contratantes y determina su ámbito de aplicación, considerando a las personas (físicas y jurídicas) y los impuestos cubiertos por el convenio.
- Define el concepto de establecimiento permanente a fin de precisar la soberanía fiscal en el país de la fuente respecto a las rentas empresariales.
- Señala la base jurisdiccional de imposición, la que recae principalmente en dos principios: el primero está relacionado con la “fuente” de la renta o el sitio de desarrollo de la actividad económica; y, el segundo está relacionado con la residencia de la entidad generadora de renta. Usualmente, se establece tasas límites de gravamen en fuente para regalías, intereses y dividendos.
- Establece el principio de “libre concurrencia” para los ajustes de precios de transferencia a ser aplicado por las autoridades tributarias en el caso de transacciones entre empresas vinculadas.
- Contiene reglas otorgando exoneración de impuestos o crédito por el impuesto pagado en el extranjero al que se tiene derecho en el país de residencia, en los casos en que la renta fuera gravada en el país de la fuente.
- Establece los procedimientos que, de mutuo acuerdo, las autoridades tributarias utilizarán para evitar la doble tributación en los casos de disputa; y ocasionalmente contiene provisiones de asistencia en la recaudación de impuestos.
- Incluye acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes.

3.4.2 Procedimiento de celebración de convenios.

El procedimiento normal de las negociaciones de los convenios implica:

- Manifestación informal de interés en negociaciones, que pueden ocurrir en el nivel de los técnicos, altos funcionarios, o por vía diplomática.
- Manifestación formal de interés, normalmente por vía diplomática (una carta a la embajada del otro país es suficiente), mientras los técnicos programan negociaciones de una semana (conocida como “ronda” de negociaciones).
- Invitación al público para comentar sobre temas que el país debería discutir en las negociaciones.
- Primera ronda: Conversación sobre la legislación tributaria de ambos países, los problemas de los inversionistas, intercambio de información entre administraciones tributarias, negociación de los artículos menos controvertidos y sugerencias para los artículos más controvertidos.
- Consultas a las autoridades del más alto nivel de los países respectivos, para discutir los temas controvertidos y determinar las posibles soluciones y compromisos.

- Segunda ronda: Se resuelven los puntos controvertidos y se procede a que los negociadores rubriquen las páginas.
- Los países firman el convenio, normalmente a nivel de Ministro, pero a veces por los Presidentes o Viceministros.
- Debate y ratificación por los respectivos congresos.
- Canje de notas diplomáticas.

3.4.3 Ventajas De Celebrar Convenios.

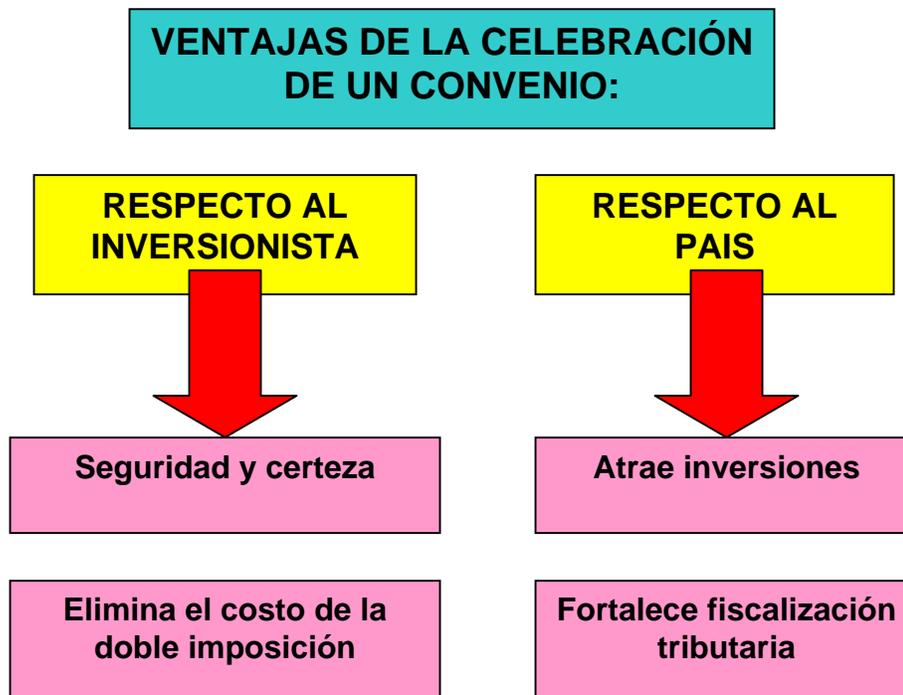
Desde la perspectiva del país contratante, los Convenios:

- Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aun en el supuesto de modificación de la Ley interna.
- Consolidan bilateralmente un marco normativo predecible y seguro, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.
- Son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiere.
- Facilitan que la Administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.

Beneficios desde la perspectiva de los inversionistas:

- Los convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición, los cuales no pueden ser alterados para los países contratantes.
- Las empresas y los trabajadores pueden esperar que los tratados que siguen los modelos de las Naciones Unidas o de OCDE serán interpretados y aplicados consistentemente con los comentarios publicados.
- Un convenio en principio no modifica el tratamiento común otorgado por la ley interna de un país. Sin embargo, normalmente fija límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos países. Por ejemplo, el convenio suele establecer tasas límites de retención en el país de la fuente para dividendos, intereses y regalías, reconociendo el derecho del país de residencia de gravar también dichas rentas, pero otorgando un mecanismo para neutralizar el pago efectuado en el país de la fuente evitando así la doble imposición.
- Bajo ninguna circunstancia un convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la Ley interna. Por ejemplo, el acordar una tasa de retención en la fuente sobre dividendos no implica que los inversionistas del otro país contratante se encuentren obligados a pagar dicha tasa de retención en tanto nuestra Ley no afecte los dividendos.
- El procedimiento amistoso, mediante el cual la Administración del propio país interviene en la solución de controversias, otorga seguridad al inversionista respecto de a la protección de sus legítimos intereses.

- La inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va a cambiar su política para obligar a los extranjeros a pagar más impuestos que los residentes.



3.4.4 Desventaja De Celebrar Convenios:

Tal como los convenios para evitar la doble tributación internacional, trae consigo una infinidad de ventajas, pueden surgir ciertos inconvenientes especialmente para los países en desarrollo.

Se señala que la adopción de convenciones fiscales no es recomendable cuando la dimensión del país no la justifica. Ciertamente puede no ser conveniente para un Estado celebrar un convenio, respecto a una contraparte que puede experimentar un desarrollo económico más importante y éste último beneficiarse por tener una mejor posición en relación al otro Estado.

El modelo OCDE concede a menudo el derecho exclusivo de imposición al Estado de la residencia, lo que sin duda puede llevar a resultados poco igualitarios, dado el grado de desarrollo de los Estados contratantes.

Generalmente los países desarrollados prefieren el principio de la residencia ya que los Estados que se interesan por la inversión, tecnología y servicios será sin duda los países en vía de desarrollo, en este sentido lógicamente los países desarrolladas preferirán el principio de la residencia por sobre el principio de la fuente.

Así vemos que el principio de la residencia opera de mejor forma entre países desarrollados, de un nivel económico similar, cuyo flujo de inversiones y operaciones se dan a un mismo nivel.

Como factores negativos que son notables en el problema de la doble tributación, existen los siguientes:

Es injusta para el contribuyente porque lo obliga a sacrificar sus ingresos más allá de sus posibilidades económicas, de tal manera que ello puede conducirlo a la quiebra, al fuerte endeudamiento, o a su

descapitalización en la industria, el comercio, en la prestación de servicios o por percibir cualquier otro ingreso, utilidad o ganancia.

Es inconstitucional, porque indiscutiblemente viola las máximas de proporcionalidad y equidad; en el primer supuesto se obliga a tributar más allá de su capacidad contributiva, y en el segundo supuesto que da en desventaja frente a los que solamente soportan un tributo por sus ingresos, utilidades o ganancias, no respetándose la generalidad o igualdad en las obligaciones tributarias.

Es antieconómica tanto para el fisco como para los contribuyentes, ya que en el primer caso se ahuyenta a las actividades productivas de la población al grado tal que muchas empresas pueden declararse en quiebra, o cambiar de país o entidad buscando mejores oportunidades en la industria, en el comercio o en la prestación de servicios, que no tengan fuertes cargas impositivas, que estén exentas de ellas o simplemente que no sufran la doble tributación, fenómeno que como consecuencia lógica le resta ingresos a los Estados que padecen ese fenómeno negativo. Al ser antieconómicas para los particulares, porque propicia su ruina, y el empobrecimiento por las actividades que queden sujetas a la doble tributación.

Conduce a la evasión fiscal, toda vez que en esas condiciones los contribuyentes tratan de declarar ingresos menores a los percibidos, no registrarse o empadronarse ante el fisco ante el temor de sufrir una doble tributación, no llevar registros contables, ni expedir notas de venta o factura, para que de esta forma las autoridades fiscales no conozcan a ciencia cierta sobre sus utilidades o ganancias.

3.4.5 Tratados celebrados por México

“México suscribió el primer Convenio internacional conforme al Tratado de la Haya sobre la condición jurídica del extranjero, de 1928, donde prevé que los extranjeros están obligados a contribuir y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales del país donde se encuentren.” Entonces vemos aquí el primer paso para la realidad en la que ahora nos encontramos, así sucesivamente a través del tiempo México fue solucionando los problemas que tenía sobre la doble tributación, que a su vez generaba la evasión fiscal y que representaba un gran problema, entonces celebra “en la ciudad de Roma, Italia, con el gobierno de la República, el convenio para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta, el que se firmó el día 8 de julio de 1991, y prevenir la Evasión Fiscal, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 25 de mayo de 1994, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de junio de 1994. “

Los tratados internacionales en materia fiscal tienen como finalidad evitar la doble imposición internacional, y que el primer convenio respecto a esta materia fue el celebrado en la ciudad de Washington, D.C. el día 18 de septiembre de 1992, con el gobierno de los Estados Unidos de América, dicho convenio se celebró para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, en materia de impuestos sobre la renta, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 12 de julio de 1993, según el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 2 de agosto de 1993.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
DICIEMBRE 2007

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F.
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
ALEMANIA		23-FEB-1993	27-MAY-1993 16-JUN-1993	✓	ESPAÑOL ALEMÁN	30-DIC-1993	1-ENE-1994	16-MAR-1994 6-MAY-1994 ¹ 15-JUN-1994 ²
ANTILLAS NEERLANDESAS ³	✓							
ARUBA ⁴	✓							
AUSTRALIA		9-SEP-2002	7-OCT-2003 30-DIC-2003	✓	INGLÉS ESPAÑOL	31-DIC-2003	1-ENE-2004 ¹ 1-JUL-2004 ²	13-FEB-2004
AUSTRIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004 28-OCT-2004	✓	ESPAÑOL INGLÉS ALEMÁN	01-ENE-2005	01-ENE-2006	08-DIC-2004
ARGENTINA ⁵		26-NOV-1997	29-ABR-1998 19-JUN-1998	✓	ESPAÑOL	15-ENE-2004	1-ENE-2005	19-MAR-2004
BARBADOS	✓							
BERMUDA ⁶	✓							
BÉLGICA		24-NOV-1992	1-JUN-1994 15-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDES	1-FEB-1997	1-ENE-1998	6-ENE-1997
BRASIL		25-SEP-2003	1-ABR-2004 28-MAY-2004	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS	29-NOV-2006	1-ENE-2007	1-ENE-2007

¹ Publicación de Fe de Erratas

² Modificación al Protocolo

³ Respecto de los impuestos establecidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías) respecto de cantidades pagadas o acreditables a partir de esa fecha.

⁴ Respecto de otros impuestos.

⁵ Para Evitar la Doble Tributación en Materia de Transporte Internacional

⁶ En materia de Intercambio de Información

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-98-13-40.

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F									
			FECHA PUBLICACION DECRETO EN D.O.F.														
CANADÁ		8-ABR-1991	8-JUL-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	11-MAY-1992	1-ENE-1992	17-JUL-1992									
			15-AGO-1991														
		12-SEP-2008 ⁷	27-FEB-2007	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	12-ABR-2007	1-ENE-2008	20-JUN-2007									
			10-ABR-2007														
CANADÁ ⁸	16-MAR-1990	8-JUL-1991	15-AGO-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	27-ABR-1992	1-ENE-1993	15-JUL-1992									
									15-AGO-1991								
COREA	8-OCT-1994	16-DIC-1994	10-ENE-1995	✓	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	13-FEB-1995	1-ENE-1996	16-MAR-1995									
									10-ENE-1995								
CHILE	17-ABR-1998	5-NOV-1998	30-DIC-1998	✓	ESPAÑOL	12-NOV-1999	1-ENE-2000	12-MAY-2000									
									30-DIC-1998								
CHINA	12-SEP-2005	13-DIC-2005	28-ENE-2006	✓	ESPAÑOL CHINO INGLÉS	01-MAR-2006	01-ENE-2007	28-FEB-2006									
									28-ENE-2006								
DINAMARCA	11-JUN-1997	28-OCT-1997	28-NOV-1997	✓	ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22-DIC-1997	1-ENE-1998	27-MAY-1998									
									28-NOV-1997								
ECUADOR	30-JUL-1992	25-MAY-1994	15-JUN-1994	✓	ESPAÑOL	13-DIC-2000	1-ENE-2001	4-ABR-2001									
									15-JUN-1994								
ESPAÑA	24-JUL-1992	27-MAY-1993	16-JUN-1993	✓	ESPAÑOL	6-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994									
									27-MAY-1993								
EUA	18-SEP-1992	12-JUL-1993	10-ENE-1995	✓	ESPAÑOL INGLÉS	28-DIC-1993	1-ENE-1994	3-FEB-1994									
									8-SEP-1994 ⁷	29-ABR-2003	26-OCT-1995 ⁷	28-OCT-1995 ⁷	25-ENE-1996 ⁷				
														9-SEP-2002 ⁷	5-AGO-1993 ⁷	3-JUL-2003 ⁷	22-JUL-2003 ⁷

⁷ Fecha de firma del Convenio renegotiado

⁸ En materia de Intercambio de Información

⁷ Modificación al Tratado

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-88-13-40.

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
EUA ⁹		9-NOV-1989	19-DIC-1989 10-ENE-1990	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-ENE-1990	18-ENE-1990	23-ENE-1990
		8-SEP-1994	10-ENE-1995*			26-OCT-1995*	26-OCT-1995*	25-ENE-1998
FINLANDIA		12-FEB-1997	28-OCT-1997	✓	ESPAÑOL INGLÉS FINLANDÉS	14-JUL-1998	1-ENE-1999	11-AGO-1999
			28-NOV-1997					
FRANCIA		7-NOV-1991	18-DIC-1992	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	31-DIC-1992	1-ENE-1993	18-MAR-1993
			29-DIC-1992					
GRECIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL GRIEGO INGLÉS	07-DIC-2005	1-ENE-2006	31-DIC-2005
			03-03-2005					
HUNGRÍA	✓							
INDIA		10-SEP-2007						
INDONESIA		8-SEP-2002	29-ABR-2003	✓	ESPAÑOL INDONESIO INGLÉS	28-OCT-2004	1-ENE-2005	08-DIC-2004
			26-JUN-2003					
IRLANDA		22-OCT-1998	14-DIC-1998	✓	ESPAÑOL INGLÉS	31-DIC-1998	1-ENE-1999	9-AGO-2000
			30-DIC-1998					
ISLANDIA	✓							
ISRAEL		20-JUL-1999	28-ABR-2000	✓	ESPAÑOL HEBREO INGLÉS	9-MAY-2000	1-ENE-2000	11-AGO-2000
			11-AGO-2000					
ITALIA		8-JUL-1991	25-MAY-1994	✓	ESPAÑOL ITALIANO	10-MAR-1995	1-ENE-1998	29-MAR-1995
			15-JUN-1994					

⁹ En materia de Intercambio de Información

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-89-13-40.

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
JAPÓN		9-ABR-1998	29-ABR-1998	✓	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	8-NOV-1998	1-ENE-1997	8-ENE-1997
			14-MAY-1998					
LÍBANO	✓							
LUXEMBURGO		7-FEB-2001	25-ABR-2001	✓	ESPAÑOL INGLÉS FRANCÉS	27-DIC-2001	1-ENE-2002	8-FEB-2002
			4-JUN-2001					
MALASIA	✓							
NICARAGUA	✓							
NORUEGA		23-MAR-1995	14-NOV-1995	✓	ESPAÑOL NORUEGO	23-ENE-1998	1-ENE-1997	28-AGO-1998
			20-DIC-1995					
NUEVA ZELANDA		16-NOV-2008	11-ABR-2007	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-JUN-2007	1-AGO-2007 ¹⁰ 1-ENE-2008 ¹¹	15-JUN-2007
			8-MAY-2007					
PAÍSES BAJOS		27-SEP-1993	22-JUN-1994	✓	ESPAÑOL NEERLANDES	13-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994
			8-JUL-1994					
PANAMÁ	✓							
POLONIA		30-NOV-1998	28-ABR-1999	✓	ESPAÑOL INGLÉS POLACO	28-AGO-2002	1-ENE-2003	18-OCT-2002
			17-MAY-1999					

¹⁰ Respecto de los impuestos retenidos sobre rentas, beneficios o ganancias obtenidas por un no residente, por las cantidades pagados o acreditadas, el o a partir de la fecha que se indica.

¹¹ Respecto de otros impuestos.

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-88-13-40.

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO		APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
				FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
PORTUGAL		11-NOV-1999	28-ABR-2000	20-OCT-2000	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS INGLÉS	9-ENE-2001	1-ENE-2002	3-ABRIL-2001
REINO UNIDO		2-JUN-1994	6-JUL-1994	25-JUL-1994	✓	ESPAÑOL INGLÉS	15-DIC-1994	1-ABR-1994 ¹²	15-MAR-1995
REP. CHECA		4-ABR-2002	18-SEP-2002	13-NOV-2002	✓	ESPAÑOL CHECO INGLÉS	27-DIC-2002	1-ENE-2003	28-ENE-2003
REP. ESLOVACA		13-MAY-2006	22-MAR-2007	19-JUL-2007	✓	ESPAÑOL ESLOVACO INGLÉS	28-SEP-2007	01-ENE-2008	28-SEP-2007
RUMANIA		20-JUL-2000	31-OCT-2000	28-NOV-2000	✓	ESPAÑOL RUMANO	15-AGO-2001	1-ENE-2002	12-DIC-2001
RUSIA		7-JUN-2004	28-SEP-2004	28-OCT-2004		ESPAÑOL INGLÉS RUSO			
SINGAPUR		9-NOV-1994	26-ABR-1995	13-JUN-1995	✓	ESPAÑOL INGLÉS	14-SEP-1995	1-ENE-1996	23-AGO-1996
SUDAFRICA	✓								
SUECIA		21-SEP-1992	15-DIC-1992	17-DIC-1992	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-DIC-1992	1-ENE-1993	10-FEB-1993
SUIZA		3-AGO-1993	1-JUN-1994	15-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	8-SEP-1994	1-ENE-1995	24-OCT-1994
TAILANDIA	✓								
UCRANIA	✓								

¹² Entrada en vigor retroactiva.
Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-99-13-40.

5

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO		APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
				FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
VENEZUELA		6-FEB-1997			✓	ESPAÑOL			

3.5 **Ámbito de aplicación y definiciones**

1) **Ámbito de aplicación**

a. **Concepto de residencia (ámbito de aplicación subjetivo)**

El convenio se aplica a todas las personas residentes de uno de ambos Estados contratantes. En los convenios, tras remitir a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia de las personas físicas y jurídicas, se regulan los criterios para resolver los conflictos de residencia que se derivan de la consideración de una misma persona como residente en ambos Estados, por aplicación de sus legislaciones internas, distinguiendo entre personas físicas y jurídicas.

Para las personas físicas se establecen los siguientes criterios sucesivos: la vivienda permanente, el centro de intereses vitales, donde viva habitualmente y, por último, la nacionalidad. En cualquier caso, los convenios permiten que, de común acuerdo entre los Estados, se resuelvan los conflictos de residencia que la aplicación de este artículo de residencia no permita resolver.

Para las personas jurídicas, el criterio subsidiario generalmente utilizado es el de la sede de dirección efectiva de la entidad. Es decir, se utiliza un criterio de actividad real de la empresa frente a cualquier otro criterio objetivo como podría ser del de lugar de registro u otro similar. También en estos casos los conflictos de residencia que no puedan resolverse por aplicación directa de este criterio se podrán solucionar mediante común acuerdo entre los Estados.

b. **Impuestos comprendidos (ámbito objetivo)**

Los convenios afectan a los impuestos sobre la renta y/o el patrimonio de ambos Estados contratantes. Los impuestos sobre la renta y el patrimonio comprendidos pueden ser, además de los de carácter estatal, los impuestos locales o exigidos por otra subdivisión política de los Estados.

El convenio define, con carácter general, estos impuestos, además de dar una lista de los impuestos vigentes en cada Estado en el momento de la firma del Convenio.

2) **Definiciones comunes**

En el Capítulo II del Modelo se definen algunos términos y expresiones utilizados en más de un artículo del Convenio. Otras expresiones, tales como "dividendos", "intereses", "cánones", "bienes inmuebles" y "servicios profesionales", se definen en los artículos que tratan estas materias.

Por su importancia para la aplicación del Convenio, el convenio regula de forma separada la definición de establecimiento permanente.

Esta definición tiene su importancia por cuanto los convenios suelen establecer que los beneficios empresariales sólo tributan en el Estado de residencia de la empresa, salvo que opere en el otro Estado a través de un establecimiento permanente en él situado. De manera general, el convenio define el establecimiento permanente como cualquier lugar fijo de negocios donde la empresa realiza toda o parte de su actividad, tras lo cual pasa a enumerar determinados supuestos que determinan la existencia de un establecimiento permanente (sedes de dirección, sucursales, fábricas, talleres, minas...). Por otro lado, en los convenios se suelen especificar determinados supuestos que, en ningún caso, implican la existencia de un establecimiento permanente (realización de actividades a través de un agente mediador y actividades auxiliares o preparatorias de la principal).

Por otro lado, los convenios recuerdan que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

La OCDE ha venido analizando últimamente la aplicación de este concepto en el ámbito del comercio electrónico, habiéndose publicado trabajos de este organismo que pretenden clarificar esta controvertida cuestión.

3.5.1 Distribución de la potestad tributaria entre los Estados en función de la clase de renta. Imposición de las rentas y el patrimonio

Para eliminar la doble imposición los convenios establecen dos clases de reglas. En primer lugar, se establecen los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo correspondiente del convenio (artículo 22 del Modelo) hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinadas categorías de renta y de patrimonio atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado no puede gravar dichas categorías de renta y patrimonio, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, este derecho de imposición se otorga a al Estado de la residencia en el Modelo de Convenio de la OCDE, si bien los países realizan, en sus negociaciones, variaciones sobre las disposiciones del Modelo. En otros casos, es decir, para otras categorías de rentas, el derecho de imposición no es exclusivo de un sólo Estado. Algunas rentas cuyo derecho de imposición es compartida entre los dos Estados se limita el impuesto en el Estado de la fuente.

En segundo lugar, en la medida en que se establezca una tributación compartida para una determinada renta o patrimonio, ya sea pleno o limitado, se establece que el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición.

Es decir, los convenios dedican la mayor parte de su articulado a fijar, para cada categoría de renta, el derecho a gravar de cada Estado. Para cada clase de renta los convenios pueden determinar que el derecho a gravarla corresponda, alternativamente, a:

- El Estado de residencia de forma exclusiva.
- El Estado de procedencia de la renta (de la fuente) de forma exclusiva.
- De forma compartida a ambos Estados. En este caso, se suele establecer un derecho limitado de imposición al Estado de la fuente e ilimitado al de residencia, debiendo este último corregir la doble imposición que se produce utilizando los métodos previstos en el convenio.

Según la clase de renta de que se trae, los convenios establecen la siguiente distribución del derecho de gravamen entre los Estados:

a) Rentas inmobiliarias

Los convenios siguen normalmente las líneas recogidas en el Modelo de Convenio de la OCDE, donde se dispone la tributación compartida entre el Estado de la fuente (donde está situado el inmueble) y el de residencia, debiendo el Estado de residencia corregir la doble imposición que se produzca.

El artículo correspondiente del convenio (artículo 6 del Modelo) también aclara su aplicación para los inmuebles afectos al patrimonio de un establecimiento permanente y para los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería o cualquier otra forma de explotación de los inmuebles.

b) Beneficios empresariales

Los convenios establecen, con carácter general, del mismo modo que el Modelo de Convenio de la OCDE, la tributación de los beneficios empresariales en el Estado de residencia de la empresa (artículo 7 del Modelo), salvo que la misma opere en el otro Estado a través de establecimiento permanente, en cuyo caso ese último Estado puede gravar ilimitadamente, de acuerdo con su legislación interna, los beneficios obtenidos por dicho establecimiento permanente, debiendo el Estado de residencia corregir la doble imposición producida.

El artículo desarrolla además los principios generales de tributación del establecimiento permanente (beneficio atribuible y gastos deducibles).

Por último, el convenio recuerda que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, las disposiciones especiales para cada renta no quedarán afectadas por lo dispuesto en este artículo relativo a los beneficios empresariales.

c) Rentas derivadas de la navegación marítima o aérea internacional

Los convenios establecen, con carácter general, la tributación de los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional exclusivamente en el Estado donde esté situada sede de dirección efectiva de la empresa, aunque también se suele establecer la tributación exclusiva en el Estado de residencia de la empresa que explota los buques o aeronaves.

Los convenios aclaran que si la sede de dirección efectiva se encontrara a bordo de un buque o embarcación, se considerará que tiene la sede de dirección efectiva donde esté el puerto base y, si no existiera tal puerto base, en el Estado del que sea residente la persona que explota el buque o embarcación.

Por último, es frecuente que los convenios establezcan que estos criterios de tributación sean también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un pool, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

d) Empresas asociadas

Aunque no es estrictamente una disposición de reparto de soberanía fiscal entre los Estados, el Modelo de Convenio de la OCDE, en su artículo 9, (así como los convenios firmados), contempla una disposición en virtud de la cual se establece el principio general de tributación de las operaciones entre empresas asociadas (operaciones vinculadas) por el valor de mercado.

El desarrollo de este artículo da lugar a toda la problemática internacional en relación con los precios de transferencia.

e) Dividendos

Los convenios establecen, con carácter general, la tributación compartida de los dividendos entre el Estado de la fuente (donde se encuentra la sociedad que los distribuye) y el de la residencia del perceptor. El Estado de la fuente puede gravar los dividendos de forma limitada, estableciéndose un tipo máximo con carácter general, y un tipo reducido cuando se cumplan determinadas condiciones de participación en el capital de la sociedad. El Estado de residencia puede gravar ilimitadamente los dividendos, debiendo corregir la doble imposición que se produzca.

Los convenios también definen el término "dividendos", a los efectos de la aplicación del convenio y desarrollan la aplicación del mismo cuando la actividad se desarrolla a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado.

En el Cuadro anexo se recogen los tipos máximos y reducidos de gravamen para dividendos contenidos en los Convenios de doble imposición suscritos por España.

f) Intereses

De forma similar a lo dispuesto para los dividendos, se establece la tributación compartida para estas rentas, de forma limitada para el Estado de la fuente, e ilimitada para el Estado de residencia, incluyéndose también una definición del término "intereses".

En el Cuadro anexo se recogen los tipos reducidos de gravamen para intereses contenidos en los Convenios de doble imposición suscritos por España.

g) Cánones

Aunque el Modelo de Convenio establece la tributación exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del receptor, la mayoría de los convenios suscritos por España, siguiendo la reserva formulada por España en el propio Modelo, establecen la tributación compartida con el Estado de la fuente, pudiendo éste gravarlos de forma limitada.

En el Cuadro anexo se recogen los tipos máximos de gravamen para cánones contenidos en los Convenios de doble imposición suscritos por España.

h) Ganancias de capital

Los convenios establecen el derecho de gravamen de las ganancias de capital en función del tipo de bien de que procedan. Así, con carácter general, se establecen lo siguiente:

- Para las ganancias derivadas de bienes inmuebles, se establece la tributación compartida con el Estado de la fuente (donde están situados).
- Las derivadas de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, pueden gravarse en el Estado donde este situado el establecimiento permanente.
- Las derivadas de la enajenación de buques y aeronaves explotados en tráfico internacional, sólo pueden gravarse en el Estado donde esté la sede de dirección efectiva de la empresa.
- Las derivadas de cualquier otro bien, sólo pueden gravarse en el Estado donde resida el transmitente.

i) Trabajo independiente

Con carácter general, los rendimientos de actividades independientes engloban las actividades profesionales, artísticas y deportivas, aunque algunos convenios pueden tener disposiciones especiales para rentas percibidas por artistas, deportistas, miembros de consejo de administración y profesores. El criterio general establecido en los convenios es el de que sólo pueden gravarse en el Estado de residencia de la persona que los preste, a no ser que disponga de manera habitual en el otro Estado de una base fija para el ejercicio de la actividad, en cuyo caso, éste otro Estado puede gravar ilimitadamente los beneficios imputables a esa base fija.

En la última revisión del Modelo de Convenio de la OCDE se ha suprimido este artículo (artículo 14 del Modelo). Las razones de su desaparición se pueden resumir en las siguientes:

En primer lugar, el artículo 14 generaba dudas en cuanto a su aplicación práctica a las personas jurídicas. Para algunos países el artículo era sólo de aplicación a las personas físicas, mientras que otros países lo consideraban aplicable también a las jurídicas.

En segundo lugar, también había dudas en cuanto al significado del concepto "base fija" en relación con el de establecimiento permanente, en particular, sobre si existía alguna diferencia entre ambos términos.

La desaparición del artículo implica la aplicación a las rentas de los profesionales independientes de los artículos del convenio relativos a los beneficios empresariales y establecimiento permanente.

j) Trabajo dependiente

Siguiendo el Modelo de la OCDE, en los convenios los rendimientos del trabajo sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor. Sin embargo, pueden someterse a imposición en el Estado donde se preste el empleo cuando se den las siguientes condiciones:

- Que el trabajador permanezca en el Estado donde realiza el trabajo más de 183 días durante el período impositivo.
- Que las remuneraciones se paguen por un empleador residente en el Estado donde se presta el trabajo.
- Que dichas remuneraciones se paguen por un establecimiento permanente situado en el Estado donde se presta el trabajo.

Los convenios contienen normalmente un artículo especial donde se regula la tributación de estos rendimientos cuando proceden de fondos públicos, atribuyendo las potestades de gravamen al Estado pagador de tales rendimientos, con independencia de las reglas generales aplicables expuestas.

k) Pensiones

Los convenios establecen, con carácter general, que los rendimientos procedentes de pensiones por el desempeño de un empleo anterior (salvo los derivados de empleos de carácter público) sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor.

l) Otras rentas

Con carácter residual, la mayoría de los convenios disponen que las rentas de otra clase, no específicamente tratadas en el convenio, se sometan a imposición sólo en el Estado de residencia del perceptor, si bien se suele aclarar que esta regla no es aplicable cuando el beneficiario de dichas rentas realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado (distinto al de su residencia) y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente con dicho establecimiento permanente. En estos casos, son de aplicación las disposiciones relativas a los beneficios empresariales.

3.5.2. Otras disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio

Los convenios contienen varias disposiciones especiales. Dichas disposiciones se refieren a los siguientes aspectos:

Métodos para eliminar la doble imposición. Se establecen los métodos aplicables por el Estado obligado a corregir la doble cuando esta se produce. Los métodos tradicionales de eliminación de la doble imposición son el de imputación (por el que se incorporan a la base imponible del perceptor las rentas procedentes del otro Estado y se deduce total o parcialmente el impuesto de la misma naturaleza satisfecho en el extranjero) y el de exención (por el que el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas, quedando únicamente gravadas en el Estado de la fuente).

A de tenerse en cuenta que las disposiciones contenidas en un convenio son compatibles con las disposiciones de la legislación interna sobre la materia y que, por tanto, si la legislación interna del Estado de residencia estableciera un mecanismo de eliminación de la doble imposición que mejora el mecanismo establecido en el propio convenio, serán de aplicación las disposiciones de la normativa interna al respecto.

-No discriminación. Se reconoce el principio de no discriminación entre los nacionales de un Estado y los del otro, cuando se encuentren en las mismas circunstancias.

El principio general establece que los nacionales de un Estado no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto y obligación relativa al mismo que se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentre en las mismas condiciones.

Además, se establece que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado no serán sometidos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

-Procedimiento amistoso. Se regula el procedimiento para resolver los conflictos que pudieran plantearse entre los Estados por la aplicación del convenio. Estos procedimientos pueden iniciarse a instancia de los contribuyentes beneficiarios del convenio, o a instancia de las autoridades de cualquiera de los Estados firmantes y sirven tanto para corregir casos concretos de doble imposición que se produzcan en la aplicación de los convenios como para resolver las dudas interpretativas en la aplicación de sus disposiciones.

-Intercambio de información. Se articulan los mecanismos de intercambio de información entre los Estados para la aplicación efectiva de las disposiciones del convenio o de las legislaciones fiscales respectivas en relación con los impuestos a los que se aplica.

-Entrada en vigor y denuncia. Los convenios entran en vigor una vez ratificados, y los instrumentos de ratificación intercambiados. Se suele establecer que los convenios sean aplicables a los impuestos correspondientes al período impositivo que comience el año siguiente al de su entrada en vigor. Los convenios permanecen en vigor en tanto no sean denunciados por cualquiera de los Estados firmantes, transcurrido un período mínimo desde su entrada en vigor (normalmente 5 años).

3.5.3 Aplicación de los convenios en materia de impuestos sobre el patrimonio

Los convenios pueden también establecer disposiciones relativas a la imposición sobre el patrimonio. Las reglas que se establecen son, con carácter general, las siguientes:

- Los bienes inmuebles pueden someterse a imposición de forma compartida entre el Estado de residencia y aquel en que se encuentren situados.
- Los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o una base fija pueden someterse a imposición en el Estado donde se encuentre dicho establecimiento permanente o base fija.
- Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

- Los demás bienes sólo pueden ser gravados en el Estado de residencia de su propietario

3.5.4 Otros convenios

a. Convenios relativos a la navegación marítima y aérea

Estos convenios distribuyen la potestad tributaria exclusivamente sobre las rentas derivadas de la navegación marítima y aérea internacional. Con carácter general, se establece en estos convenios que las rentas y beneficios obtenidos por una empresa de un Estado contratante, como consecuencia de la navegación marítima o aérea, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la empresa.

b. Convenios sobre las herencias

Al igual que los convenios sobre la renta y el patrimonio, los convenios sobre las herencias (únicamente existe firmado convenio con Francia, Grecia y Suecia) comienzan delimitando el ámbito de aplicación del mismo (impuestos y personas afectadas) y definiendo los conceptos necesarios para la aplicación del mismo (residencia a los efectos del convenio, entre otros).

Los convenios distribuyen la potestad tributaria de los Estados, en materia de impuestos sobre as herencias, en función de la clase de bien afectado, de acuerdo con las siguientes reglas generales:

- Bienes inmuebles: se gravan en el Estado en que estén situados.
- Bienes muebles afectos a un establecimiento permanente: se gravan en el Estado donde radique el establecimiento.
- Bienes muebles en general: se gravan en el Estado en que estuvieran en la fecha de fallecimiento del causante.
- Deudas y cargas: con carácter general, se tienen en consideración en el Estado en que se gravan los bienes a que están asociadas.

No obstante, debe señalarse que los convenios citados presentan multitud de especialidades, lo que no permite señalar las características generales de los mismos más allá de las expuestas.

ESTADO	DIVIDENDOS (art. 10)				INTERESES (1) (art. 11)	CÁNONES (art. 12)
	Tipo máximo normal	Relación matriz-filial (2)			Tipo reducido %	Tipo reducido %
		% participación en capital	% participación (dchos.voto)	Tipo reducido %		
ALEMANIA	15	25	—	10	10/ 0	5
ARGENTINA	15	25	—	10	12,5/ 0	15/ 10/ 5/ 3
AUSTRALIA	15	—	—	—	10	10
AUSTRIA	15	50	—	10	5	5
BÉLGICA	15	—	—	—	15/ 0	5
BRASIL	15	—	—	—	15/10/0	15/10
BULGARIA	15	25	—	5	0	0
CANADÁ	15	—	—	—	15/ 0	10/ 0
CHECOSLOVAQUIA	15	25	—	5	0	5/ 0

CHINA	10	—	—	—	10	10
CUBA	15	25	—	5	10	5/0
COREA	15	25	—	10	10/0	10
DINAMARCA	15	50	—	10	10	6
ECUADOR	15	—	—	—	10/5/0	10/5
ESTADOS UNIDOS	15	—	25	10	10/0	10/8/5
FILIPINAS	15	—	10	10	15/10/0	20/15/10
FINLANDIA	15	25	—	10	10	5
FRANCIA (3)	15	25	—	10	12/10/0	6
HUNGRÍA	15	25	—	5	0	0
INDIA	15	—	—	—	15	20/10
IRLANDA	15	—	25	0	0	10/8/5
ISRAEL	10	—	—	—	10	5/7
ITALIA	15	—	—	—	12/0	8/4
JAPÓN	15	—	25	10	10	10
LUXEMBURGO	15	25	—	10	10/0	15
MARRUECOS	15	25	—	10	10	10/5
MÉXICO	15	25	—	5	15/10/0	10/0
NORUEGA	15	25	—	10	10	5
PAÍSES BAJOS	15	25/50	—	15/10	10	6
POLONIA	15	—	25	5	0	0/10
PORTUGAL (4)	15	50	—	10	15	5
REINO UNIDO	15	—	10	10	12	10
RUMANIA	15	25	—	10	10/0	10
SUECIA	15	50	—	10	15	10
SUIZA	15	25	—	10	10/0	5
TAILANDIA	10	—	—	—	15/10/0	15/8/5
TÚNEZ	15	50	—	5	10/5	10
RUSIA	18	---	—	—	0	0/5

3.6 Los modelos convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) Y la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Al referirnos a los diferentes modelos de convenios para evitar la doble imposición, vemos que pueden darse una variedad de los mismos y que la denominación de cada uno de ellos concuerda en la generalidad de los casos, con el nombre del organismo que participó en su confección, tenemos así a:

3.6.1 Modelo convenio para evitar la doble tributación elaborado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU)

3.6.1.1 Generalidades.

La Organización de las Naciones Unidas publicó ocho reportes titulados “Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Subdesarrollados” entre 1969 y 1980. Desde el primer reporte, se reconoció que:

- Los lineamientos para los Convenios para prevenir la doble imposición de 1963 elaborados por la OCDE eran una guía útil y práctica para las negociaciones tributarias entre los países desarrollados; y,
- Era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países desarrollados y subdesarrollados, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

En 1974 las Naciones Unidas publicó una Guía para la celebración de los Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. La guía fue seguida por la publicación en 1979 de un Manual para la Negociación de Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; y en 1980 las Naciones Unidas emite su Modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal. Que procura ser más equitativo para los países subdesarrollados y en vías de desarrollo. No obstante podemos citar que éste modelo sigue de cierta manera los lineamientos mencionados en el modelo de la OCDE

El modelo de la ONU, pone más énfasis en los derechos de los países de fuente, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de fuente, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

3.6.1.2 Estructura

Capitulo I.(arts 1 y 2) Ámbito de la convención

Art. 1. Personas comprendidas. En este artículo nos indica a que personas y países se les va a aplicar dicho convenio.

Art. 2. Impuestos comprendidos. En este artículo nos indica a que impuesto se les va aplicar dicho convenio, pudiendo ser el impuesto sobre la renta o sobre el capital o ambos.

Capitulo II.(arts 3 a 5) Definiciones

Art. 3. Definiciones generales. En este artículo nos da la definición de que se entiende por:

- Persona
- Sociedad
- Empresa de un estado contratante y empresa del otro estado contratante
- Trafico internacional
- Autoridad competente

Art. 4. Residente. En este artículo nos da la definición de que se entiende por residente de un estado contratante, y nos dice de qué estado se considera residente en ciertas situaciones especiales.

Art. 5. Establecimiento permanente. En este artículo nos da la definición de que se entiende por establecimiento permanente, así como de que no se considera establecimiento permanente.

Capitulo III.(arts 6 a 21) Tributación de los Ingresos

Art 6. Ingresos provenientes de bienes inmuebles. En este articulo nos dice que los ingresos percibidos por un residente de un Estado Contratante por concepto de bienes raíces situados en el otro Estado Contratante podrán gravarse en ese otro Estado.

Así como también nos dice que el concepto de bienes inmuebles se considerara de acuerdo a la legislación de cada estado contratante. Y no hace énfasis en que el buque embarcaciones, y aeronaves no se consideraran bienes inmuebles para este convenio, por tener un artículo especial para los mismos.

Art. 7. Beneficio de las empresas. En este artículo nos habla de que los ingresos obtenidos por una empresa por la realización de una actividad empresarial solamente podrán someterse a imposición en el país de residencia, a no ser que la empresa cuente con establecimiento permanente en el país fuente, en el cual dichos beneficios solo podrán ser gravados en el otro país pero solamente en la parte atribuible a ese establecimiento permanente.

Art. 8. Navegación marítima interior y aérea. En este artículo nos habla de que Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Art. 9. Empresas asociadas. En este artículo nos indica que cuando una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, y las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera utilidades que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y ser gravadas en consecuencia.

Art. 10. Dividendos. En este artículo nos indica que los dividendos pagados por una sociedad residente de un estado contratante podrán someterse a imposición en el estado de residencia, mientras que la fuente se podrá quedar con un porcentaje que se establezca en el convenio.

Art. 11. Intereses. En este artículo nos indica que los intereses pagados por una sociedad residente de un estado contratante podrán someterse a imposición en el estado de residencia, mientras que la fuente se podrá quedar con un porcentaje que se establezca en el convenio.

Art. 12. Regalías. En este artículo nos indica que las regalías pagados por una sociedad residente de un estado contratante podrán someterse a imposición en el estado de residencia, mientras que la fuente se podrá quedar con un porcentaje que se establezca en el convenio.

Art. 13. Ganancias de capital. En este artículo nos dice que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante y a la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y situados en el otro Estado Contratante solo podrán ser gravadas en ese otro Estado.

Art. 14. Servicios personales por cuenta propia. En este artículo no dice que Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente solo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado Contratante:

Art. 15. Servicios personales por cuenta ajena. En este artículo nos dice que los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un solo empleo solo podrán someterse a imposición en ese Estado, las remuneraciones derivadas del mismo podrán someterse a imposición de este Estado.

Art. 16. Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas. En este artículo nos dice Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado Contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado Contratante podrán ser gravadas en ese otro Estado Contratante.

Art. 17. Ingresos de profesionales del espectáculo y atletas. En este artículo nos dice los ingresos que un residente de un Estado Contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artistas de teatro, cine, radio o televisión, o músico o atleta, por sus actividades personales como tal en el otro Estado Contratante, podrán ser gravadas en ese otro Estado.

Art. 18. Pensiones y pago por seguros sociales. En este artículo nos dice que las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado Contratante solo serán gravables en ese Estado.

Art. 19. Remuneraciones y pensiones por servicios oficiales. En este artículo nos dice que Las remuneraciones distintas de las pensiones pagadas por un Estado Contratante, una subdivisión política o una administración local del mismo a una persona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local sólo serán gravables en ese Estado.

Art. 20. Pagos recibidos por estudiantes y aprendices. En este artículo nos dice que Los pagos que un estudiante o aprendiz de negocios que sea o fuera inmediatamente antes de visitar un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentra en otro Estado Contratante con el único fin de educarse o formarse reciba para su sostenimiento, educación o formación, no serán gravados en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situados fuera de ese Estado.

Art. 21. Otros ingresos. En este artículo nos dice que Los elementos de la renta de un residente de un Estado Contratante, sea cual fuera su origen, que no se traten en los artículos anteriores solo serán gravables en el estado de residencia.

Capitulo IV .(arts 22) Tributación del Capital

Art. 22 Capital. En este artículo nos dice que El capital representado por bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado Contratante y situado en el otro Estado Contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.

Capitulo V .(arts 23A y 23B) Métodos para evitar la doble imposición

Art. 23A. Método de exención. En este artículo no habla de las características del método de exención y nos dice que Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado Contratante, el primer Estado, eximirá de impuestos a esas rentas

Art. 23B. Método de descuento. En este artículo no habla de las características del método de descuento y nos dice que cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, pueda gravarse en el otro Estado Contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;. Sin embargo, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas que puedan gravarse en ese otro Estado.

Capitulo VI .(arts 24 al 27) Disposiciones especiales

Art. 24. No discriminación. En este artículo nos habla de que Los nacionales de un Estado Contratante no estarán sujetos en el otro Estado Contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieron o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias.

Art. 25. Acuerdo mutuo. En este artículo nos habla de que cuando una persona de un estado contratante no este de acuerdo con alguna cláusula del convenio podrá presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante en que resida. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones del convenio.

Art. 26. Intercambio de información. En este artículo nos habla de que Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiaran la información necesaria para la aplicación de las disposiciones del convenio o de la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la convención.

Art. 27 funcionarios diplomáticos y consulares. En este artículo nos dice que las disposiciones de la presente convención no afectaran a los privilegios fiscales de que gocen los funcionarios diplomáticos y consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de convenios especiales.

Capitulo VII (arts 28 al 29) Cláusulas Finales

Art. 28. Entrada en vigor. En este artículo no dice a partir de cuando va a entrar en vigor el convenio

Art. 29. Terminación. En este artículo nos dice cuando el convenio podrá darse por terminado, debido a una denuncia por alguna de los estados contratantes.

3.6.2 Modelo convenio para evitar la doble tributación elaborado por la Organización Para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE)

3.6.2.1 Generalidades.

- el 25 de febrero de 1955, el consejo de la organización europea de cooperación económica (OECE) adopto su primera recomendación relativa a la doble imposición.
- en 1956, la OCDE creo el comité fiscal con el objetivo de establecer un proyecto de convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de la doble imposición entre los miembros de la OCDE, y que fuera aceptable para todos los países que la conformaban.
- de 1958 a 1961, el comité fiscal preparo informes previos antes de someter a consideración su informe final
- el 30 de julio de 1963 el comité fiscal entrega su informe final titulado “proyecto de convenio de doble imposición sobre la renta y sobre el patrimonio”
- el proceso de globalización y liberación de las economías de los miembros de la OCDE origino que el comité de asuntos fiscales en el año de 1977 iniciara una revisión del modelo de 1963 para actualizarlo a las necesidades actuales .
- el 1° de septiembre 1992 se publico una versión revisada del convenio modelo que incluía el trabajo realizado desde 1977, que se le denomino “modelo del convenio de impuestos sobre ingresos y sobre el capital”
- el 29 de abril de 2000 se da la ultima modificación importante al convenio modelo de la OCDE

3.6.2.2 Estructura

Capitulo I.(arts 1 y 2) Ámbito de la convención

Art. 1. Personas comprendidas. En este artículo nos indica a que personas y países se les va a aplicar dicho convenio.

Art. 2. Impuestos comprendidos. En este artículo nos indica a que impuesto se les va aplicar dicho convenio, pudiendo ser el impuesto sobre la renta o sobre el capital o ambos.

Capitulo II.(arts 3 a 5) Definiciones

Art. 3. Definiciones generales. En este artículo nos da la definición de que se entiende por:

- Persona
- Sociedad
- Empresa de un estado contratante y empresa del otro estado contratante
- Trafico internacional
- Autoridad competente

Art. 4. Residente. En este artículo nos da la definición de que se entiende por residente de un estado contratante, y nos dice de qué estado se considera residente en ciertas situaciones especiales.

Art. 5. Establecimiento permanente. En este artículo nos da la definición de que se entiende por establecimiento permanente, así como de que no se considera establecimiento permanente.

Capitulo III.(arts 6 a 21) Imposición de las rentas

Art 6. Rendimientos Inmobiliarios. En este artículo nos dice que los rendimientos que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Así como también nos dice que el concepto de bienes inmuebles se considerara de acuerdo a la legislación de cada estado contratante. Y no hace énfasis en que el buque embarcaciones, y aeronaves no se consideraran bienes inmuebles para este convenio, por tener un artículo especial para los mismos.

Art. 7. Beneficios empresariales. En este articulo nos habla de que los ingresos obtenidos por una empresa por la realización de una actividad empresarial solamente podrán someterse a imposición en el país de residencia, a no ser que la empresa cuente con establecimiento permanente en el país fuente, en el cual dichos beneficios solo podrán ser gravados en el otro país pero solamente en la parte atribuible a ese establecimiento permanente.

Art. 8. Navegación marítima interior y aérea. En este articulo nos habla de que Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Art. 9. Empresas asociadas. En este articulo nos indica que cuando una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, y las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras

condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera utilidades que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y ser gravadas en consecuencia.

Art. 10. Dividendos. En este artículo nos indica que los dividendos pagados por una sociedad residente de un estado contratante podrán someterse a imposición en el estado de residencia, mientras que la fuente se podrá quedar con el 5% del importe bruto de los dividendos.

Art. 11. Intereses. En este artículo nos indica que los intereses pagados por una sociedad residente de un estado contratante podrán someterse a imposición en el estado de residencia, mientras que la fuente se podrá quedar con el 10% de la cantidad bruta de los intereses.

Art. 12. Cánones. En este artículo nos indica que los cánones pagados por una sociedad residente de un estado contratante podrán someterse a imposición en el estado de residencia.

Art. 13. Ganancias de capital. En este artículo nos dice que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante y a la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y situados en el otro Estado Contratante solo podrán ser gravadas en ese otro Estado.

Art. 14 Servicios personales por cuenta propia. Este artículo fue eliminado del modelo convenio debido a que dichas actividades se entiende que se engloban dentro de los beneficios empresariales en el art 7.

Art. 15. Empleo. En este artículo nos dice que los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un solo empleo solo podrán someterse a imposición en ese Estado, las remuneraciones derivadas del mismo podrán someterse a imposición de este Estado.

Art. 16. Participaciones de consejeros. En este artículo nos dice Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Art. 17. Artistas y Deportistas. En este artículo nos dice que los ingresos derivados por el residente de un Estado Contratante, como artista en teatro, cine, radio o televisión, o como músico o como deportista, por sus actividades personales como tal llevadas a cabo en otro Estado Contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.

Art. 18. Pensiones. En este artículo nos dice que las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado Contratante solo serán gravables en ese Estado.

Art. 19. Funciones Públicas. Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Art. 20. Estudiantes. En este artículo nos dice que Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación practica un estudiante o una persona en practica que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación practica, no pueden someterse a imposición es ese Estado siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Art. 21. Otras rentas. En este artículo nos dice que Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Capitulo IV .(arts 22)
Imposición del patrimonio

Art. 22 Patrimonio. En este artículo nos dice que El capital representado por bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado Contratante y situado en el otro Estado Contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.

Capitulo V .(arts 23A y 23B)
Métodos para evitar la doble imposición

Art. 23A. Método de exención. En este artículo no habla de las características del método de exención y nos dice que Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado Contratante, el primer Estado, eximirá de impuestos a esas rentas

Art. 23B. Método de imputación. En este artículo no habla de las características del método de descuento y nos dice que cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, pueda gravarse en el otro Estado Contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; Sin embargo, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas que puedan gravarse en ese otro Estado.

Capitulo VI .(arts 24 al 30)
Disposiciones especiales

Art. 24. No discriminación. En este artículo nos habla de que Los nacionales de un Estado Contratante no estarán sujetos en el otro Estado Contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieron o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias.

Art. 25. Procedimiento amistoso. En este artículo nos habla de que cuando una persona de un estado contratante no este de acuerdo con alguna cláusula del convenio podrá presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante en que resida. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones del convenio.

Art. 26. Intercambio de información. En este artículo nos habla de que Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiaran la información necesaria para la aplicación de las disposiciones del convenio o de la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la convención.

Art. 27. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares. En este artículo nos dice que las disposiciones de la presente convención no afectaran a los privilegios fiscales de que gocen los funcionarios diplomáticos y consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de convenios especiales.

Art. 28. Extensión Territorial. En este artículo nos dice hasta que parte abarca la extensión territorial de cada uno de los países contratantes y en que otras áreas extraterritoriales abarca dicho convenio.

Art. 29. Entrada en vigor. En este artículo no dice a partir de cuando va a entrar en vigor el convenio

Art. 30. Terminación. En este artículo nos dice cuando el convenio podrá darse por terminado, debido a una denuncia por alguna de los estados contratantes.

3.6.3 Diferencias entre el modelo de la ONU y el de la OCDE

Los países en vías de desarrollo siempre manifestaron su oposición a la utilización del modelo de la OCDE sobre la base de su inclinada preferencia a otorgar derechos de imposición al país de la residencia en detrimento del país fuente.

1. En comparación con las disposiciones del modelo de la OCDE las principales ampliaciones del derecho del país de la fuente de gravar los enriquecimientos en la fuente son los siguientes:
 - En el modelo de la ONU se ofrece una mas amplia definición de establecimiento permanente que permite que un mayor numero de circunstancias en que el inversionista extranjero se considerara con una presencia suficiente para someterlo a imposición.
 - En el modelo de la ONU se limita la deducibilidad de determinados gastos atribuibles al establecimiento permanente.(regalías, honorarios, etc., pagados a la oficina central)
 - En el modelo de la ONU se consagra la posibilidad de gravar los pagos por regalías hasta un límite, en contraposición al modelo de la OCDE que consagra su gravamen exclusivo al país de la residencia.
 - En el modelo de la ONU se deja abierto el porcentaje que se someterá a imposición en el país fuente tanto para dividendos como intereses
 - El modelo de la ONU establece la posibilidad de que el estado fuente tribute en forma compartida las rentas que no puede ser expresamente encuadradas dentro de las demás disposiciones del convenio.

3.6.4 Otros modelos para evitar la doble tributación.

3.6.4.1 Modelo del pacto andino.

En noviembre de 1971 los países del pacto andino (hoy la comunidad andina), Bolivia, Ecuador, Perú, Colombia y Venezuela, celebraron un convenio para evitar la doble tributación. El mismo recoge el principio general de gravamen en la fuente.

El convenio dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos.

Las principales características de este modelo son los siguientes:

- Intereses. Adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.
- Dividendos. Adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.

- Regalías. Adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.
- Beneficios empresariales. Criterio principal el de la fuente y criterio accesorio el del establecimiento permanente.
- Rendimientos inmobiliarios. Aplica criterio de la fuente.
- Imposición sobre el patrimonio. Aplica criterio exclusivo de la fuente.

Sin embargo, este modelo no dio los resultados que los países andinos esperaban al no ser aceptados como un mecanismo válido para la negociación de un convenio para evitar la doble tributación con un país fuera de la subregión.

Solamente dos convenios pudieron ser negociados sobre la base de este modelo que fueron los siguientes:

- ❖ Argentina-Chile
- ❖ Argentina-Bolivia

Problemas de la aplicación del modelo del pacto andino.

- ❖ La poca inversión en las empresas de los países de la subregión.
- ❖ El principio de la fuente que acoge el convenio.
- ❖ Tarifas de retención muy altas.
- ❖ Es un modelo desactualizado y no establece los procedimientos para determinar quien grava los ingresos en determinado momento.

3.6.5 Situación actual de los convenios para evitar la doble imposición

- ❖ En cuanto al modelo del pacto andino, el tomar en cuenta el principio de la fuente lo ha hecho inviable.
- ❖ En cuanto al modelo de la ONU, éste no ha sido actualizado desde su primera versión
- ❖ En cuanto al modelo de la OCDE, varias de las modificaciones que se han hecho en el modelo de la OCDE se han recogido del modelo de la ONU.

En conclusión, el contexto actual es que todos los países que han firmado convenios negocian tomando como referencia el convenio de la OCDE, sin que ello implique que el contenido de todas sus cláusulas sea recogido íntegramente, pues es frecuente que se incorporen algunas cláusulas contenidas en el modelo de la organización de naciones unidas.

CAPITULO 4. “DIRECTRICES APLICABLES EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS TRADICIONALES Y ALTERNATIVOS EN LA DETERMINACIÓN DEL PRECIO JUSTO DEL MERCADO”

4.1. Introducción

Las directrices sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales, emitidas por la OCDE, son criterios unificados producto de la experiencia adquirida a través de los años, de los diferentes países miembros de dicho organismo involucrados en asuntos relacionados con precios de transferencia.

Ante un entorno de comercio global dinámico que experimenta cambios constantes surge la necesidad de revisar periódicamente dichos lineamientos con el objetivo de mantenerlos actualizados acorde con el mundo actual de los negocios internacionales relacionados con precios de transferencia. La OCDE realiza esta labor a través del “Proceso de monitoreo”, su objetivo principal es examinar en qué medida la legislación, reglamentación y las prácticas administrativas de los países miembros se ajustan a las directrices, así como aumentar los campos donde éstas últimas podrían necesitar modificaciones y adiciones.

Se describirá el “Proceso de monitoreo”, que lleva a cabo la OCDE, para la revisión y actualización de las directrices de precios de transferencia para las empresas multinacionales y administraciones fiscales.

Métodos propuestos por la OCDE La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), a través de las Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, ha definido las bases para establecer y fiscalizar los precios de transferencia. Dentro de estas Guías, la OCDE ha establecido diferentes metodologías para su evaluación. De manera general y aplicando el principio Arm’s Length, establecido también por la propia OCDE, dichos métodos consisten principalmente en comparar la operación entre empresas asociadas o partes relacionadas, con la manera en que lo hacen o lo hubieran hecho partes independientes en operaciones comparables.

La OCDE ha establecido cinco tipos de metodologías principales para evaluar los precios de transferencia. Asimismo, ha dividido estos procedimientos en dos grupos: los tradicionales y los transaccionales.

Líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales

1. Las *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales* (en adelante, las *Directrices*) son recomendaciones dirigidas por los gobiernos a las empresas multinacionales. Enuncian principios y normas voluntarias para una conducta empresarial responsable compatible con las legislaciones aplicables. La vocación de las *Directrices* es garantizar que las actividades de esas empresas se desarrollen en armonía con las políticas públicas, fortalecer la base de confianza mutua entre las empresas y las sociedades en las que desarrollan su actividad, contribuir a mejorar el clima para la inversión extranjera y potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible.

Las *Directrices* forman parte de la *Declaración de la OCDE sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales*, cuyos restantes elementos se refieren al tratamiento nacional, a las obligaciones contradictorias impuestas a las empresas y a los incentivos y desincentivos a la inversión internacional.

2. La actividad empresarial internacional ha registrado un cambio estructural de gran alcance y las propias *Directrices* han evolucionado para reflejar estos cambios. Con el surgimiento de las industrias de servicios y de las que se basan en el conocimiento, las empresas de servicios y tecnología han hecho su aparición en el mercado internacional. Las grandes empresas siguen siendo responsables de una parte significativa de la inversión internacional y se constata una tendencia hacia las fusiones internacionales de gran escala.

Simultáneamente, también ha aumentado la inversión extranjera realizada por empresas Pequeñas y medianas, las cuales desempeñan actualmente un papel significativo en el panorama internacional. Las empresas multinacionales, al igual que sus homólogas nacionales, han evolucionado para abarcar un abanico más amplio de disposiciones empresariales y tipos de organización. Las alianzas estratégicas y las relaciones más estrechas con proveedores y contratistas tienden a desdibujar los límites de la empresa.

3. La rápida evolución de la estructura de las empresas multinacionales también tiene su reflejo en sus actividades en los países en vías de desarrollo, en los que la inversión extranjera directa ha registrado un rápido crecimiento. Las empresas multinacionales han diversificado sus actividades en los países en vías de desarrollo, antes limitadas a la producción primaria y a las industrias extractivas, adentrándose ahora en la fabricación y montaje, el desarrollo del mercado interior y los servicios.

4. Las actividades de las empresas multinacionales han fortalecido y desarrollado a través del comercio y la inversión internacional los lazos que unen entre sí a las economías de los países de la OCDE y los que unen a éstas al resto del mundo. Estas actividades traen consigo importantes beneficios para los países de origen y de acogida. Estas ventajas crecen cuando las empresas multinacionales suministran a precios competitivos los productos y servicios que desean comprar los consumidores y cuando proporcionan rentabilidades justas a los oferentes de capital. Sus actividades comerciales en inversoras contribuyen al uso eficiente del capital, de la tecnología y de los recursos humanos y naturales.

Facilitan la transferencia de tecnología entre las regiones del mundo y el desarrollo de tecnologías adaptadas a las condiciones locales. Las empresas multinacionales también contribuyen, mediante la capacitación formal y la formación en el propio trabajo, al desarrollo del capital humano en los países de acogida.

5. La naturaleza, el alcance y la rapidez de los cambios económicos han traído consigo nuevos desafíos estratégicos para las empresas y para los terceros interesados en su evolución. Las empresas multinacionales tienen la oportunidad de poner en marcha políticas de prácticas ejemplares encaminadas al desarrollo sostenible que persigan garantizar una coherencia entre los objetivos sociales, económicos y medioambientales. La capacidad de las empresas multinacionales para promover el desarrollo sostenible mejora sustancialmente cuando se desarrolla la actividad comercial e inversora en un contexto de mercados abiertos, competitivos y adecuadamente regulados.

6. Muchas empresas multinacionales han demostrado que el respeto de normas de conducta estrictas puede mejorar el crecimiento. En el mundo actual, la competencia es intensa y las empresas multinacionales se enfrentan a diferentes marcos legales, sociales y normativos. En este contexto, algunas empresas podrían sentir la tentación de descuidar las normas y principios de conducta adecuados con el fin de obtener una ventaja competitiva indebida. Estas prácticas de unas pocas empresas podrían poner en duda la reputación de muchas empresas y pueden suscitar temores entre los ciudadanos.

7. Muchas empresas han respondido a estas inquietudes de los ciudadanos desarrollando dispositivos internos, sistemas de orientación y gestión que avalan su compromiso con una buena actitud ciudadana de las empresas, con las prácticas correctas y con una buena conducta empresarial y laboral.

Algunas de ellas han recurrido a servicios de consultoría, auditoría y certificación, contribuyendo a la acumulación de conocimientos en estos ámbitos. Estos esfuerzos también han promovido el diálogo social respecto a lo que constituye una buena conducta empresarial. Las *Directrices* aclaran las expectativas compartidas de los gobiernos que las han suscrito respecto a la conducta empresarial y proporcionan un punto de referencia a las empresas. De este modo, las *Directrices* complementan y refuerzan las medidas privadas encaminadas a definir y poner en práctica una conducta empresarial responsable.

8. Los gobiernos están colaborando entre sí y con las demás partes implicadas para fortalecer el marco legal y político internacional en el que se desarrolla la actividad empresarial. Durante el período posterior a las guerras mundiales se registró un desarrollo de este marco, que se inició con la adopción en 1948 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos. Entre los instrumentos recientes destacan la Declaración de la OIT sobre Principios y Derechos Fundamentales en el Trabajo, la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo y la Agenda 21 así como la Declaración de Copenhague para el Desarrollo Social.

9. La OCDE también ha contribuido a este marco de actuación a nivel internacional. Entre las medidas recientes destacan la aprobación del Convenio para la Lucha contra la Corrupción de Agentes Públicos Extranjeros en Operaciones Empresariales Internacionales y de los Principios de la OCDE de Gobierno Empresarial, las Directrices de la OCDE sobre la Protección de los Consumidores en el contexto del Comercio Electrónico y los trabajos en curso relacionados con las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales.

10. El objetivo común de los gobiernos que han suscrito las *Directrices* consiste en fomentar las contribuciones positivas al progreso económico, medioambiental y social que pueden tener las empresas multinacionales, y reducir al mínimo las dificultades que causar sus diversas actividades. Para alcanzar este objetivo, los gobiernos trabajan en colaboración con las numerosas empresas, sindicatos y otras organizaciones no gubernamentales que están trabajando a su modo con el mismo fin. Los gobiernos pueden contribuir proporcionando marcos nacionales de actuación eficaces, que incluyan una política macroeconómica estable, un tratamiento no discriminatorio de las empresas, una normativa adecuada y una supervisión prudencial, una justicia y una aplicación de las leyes imparciales y una administración pública eficaz e íntegra. Los gobiernos también pueden facilitar este objetivo manteniendo y fomentando normas y políticas adecuadas en apoyo de un desarrollo sostenible y comprometiéndose con las reformas permanentes que garanticen que la actividad del sector público sea eficiente y eficaz. Los gobiernos que han suscrito las *Directrices* se han comprometido con una mejora continua de sus políticas tanto nacionales como internacionales con vistas a mejorar el bienestar y los niveles de vida de todos los ciudadanos.

4.2. Conceptos y principios

1. Las *Directrices* son recomendaciones dirigidas conjuntamente por los gobiernos a las empresas multinacionales. Contienen principios y normas de buenas prácticas conformes con las disposiciones legales aplicables. El cumplimiento de las *Directrices* por parte de las empresas es voluntario y no tiene carácter obligatorio.

2. Como las actividades de las empresas multinacionales se extienden a todo el mundo, debería extenderse también a todos los países la cooperación internacional en esta área. Los gobiernos que han suscrito las *Directrices* animan a las empresas que ejercen su actividad en sus territorios a cumplir las *Directrices* dondequiera que desarrollen su actividad, teniendo en cuenta al mismo tiempo las circunstancias concretas de cada país de acogida.

3. No es necesaria a los efectos de las *Directrices* una definición precisa de empresas multinacionales. Habitualmente se trata de empresas u otras entidades establecidas en más de un país y ligadas de tal modo que pueden coordinar sus actividades de diversas formas.

Aunque una o varias de estas entidades puedan ser capaces de ejercer una influencia significativa sobre las actividades de las demás, su grado de autonomía en el seno de la empresa puede variar ampliamente de una empresa multinacional a otra. Pueden ser de capital privado, público o mixto. Las *Directrices* se dirigen a todas las entidades pertenecientes a la empresa multinacional (sociedades matrices y/o entidades locales). De acuerdo con el reparto real de responsabilidades entre ellas, se espera que las distintas entidades cooperen y se presten ayuda entre sí para facilitar el cumplimiento de las *Directrices*.

4. El objetivo de las *Directrices* no es introducir diferencias de tratamiento entre las empresas multinacionales y empresas nacionales; reflejan prácticas recomendables para todas ellas.

En consecuencia, se espera de las empresas multinacionales y nacionales que tengan la misma conducta en todos los casos en los que sean aplicables las *Directrices* a unas y a otras.

5. Los gobiernos desean fomentar el grado de cumplimiento más amplio posible de las *Directrices*. Aunque se reconozca que las pequeñas y medianas empresas no disponen de los mismos medios que las grandes empresas, los gobiernos que han suscrito las *Directrices* les animan, no obstante, a cumplir, en tan amplia medida como sea posible, las recomendaciones contenidas en las *Directrices*.

6. Los gobiernos que han suscrito las *Directrices* no deben utilizarlas con fines proteccionistas ni de un modo que ponga en duda la ventaja comparativa de cualquier país en el que inviertan las empresas multinacionales.

7. Los gobiernos tienen derecho a establecer las condiciones con arreglo a las cuales las empresas multinacionales ejercen su actividad en sus respectivas jurisdicciones, con sujeción al derecho internacional. Las entidades de una empresa multinacional situadas en diversos países están sujetas a las legislaciones aplicables en dichos países. Cuando las empresas multinacionales estén sometidas a obligaciones contradictorias impuestas por países que hayan suscrito las *Directrices*, los gobiernos en cuestión colaborarán entre sí, de buena fe, con vistas a solventar los problemas que puedan derivarse de esta situación.

8. Los gobiernos que han suscrito las *Directrices* las han establecido aceptando el compromiso de asumir sus responsabilidades de tratar a las empresas de manera equitativa y de conformidad con el derecho internacional y con sus obligaciones contractuales.

9. Se fomenta el uso de mecanismos internacionales adecuados de solución de diferencias, incluido el arbitraje, como medio para facilitar la resolución de los problemas legales que surjan entre las empresas y los gobiernos de los países de acogida.

10. Los gobiernos que han suscrito las *Directrices* las promoverán y fomentarán su uso. Establecerán Puntos Nacionales de Contacto que promuevan las *Directrices* y que actúen como un foro de discusión de todos los asuntos relacionados con las mismas. Los Gobiernos que han suscrito las *Directrices* también participarán en los procedimientos adecuados de examen y consulta encaminados a abordar cuestiones relativas a la interpretación de las *Directrices* en un mundo cambiante.

Principios generales

Las empresas deberán tener plenamente en cuenta las políticas fijadas por los países en que ejercen su actividad y tener en consideración las opiniones de los demás terceros interesados. A este respecto, las empresas deberán:

1. Contribuir al progreso económico, social y medioambiental con vistas a lograr un desarrollo sostenible.
2. Respetar los derechos humanos de las personas afectadas por sus actividades de conformidad con las obligaciones y compromisos internacionales del gobierno de acogida.
3. Estimular la generación de capacidades locales mediante una cooperación estrecha con la comunidad local, incluidos los sectores empresariales locales, desarrollando al mismo tiempo las actividades de la empresa en los mercados interiores y exteriores de una manera compatible con la necesidad de prácticas comerciales saludables.
4. Fomentar la formación del capital humano, particularmente mediante la creación de oportunidades de empleo y el ofrecimiento de formación a los empleados.
5. Abstenerse de buscar o de aceptar exenciones no contempladas en el marco legal o reglamentario relacionadas con el medioambiente, la salud, la seguridad e higiene, el trabajo, la fiscalidad, los incentivos financieros u otras cuestiones varias.
6. Apoyar y defender unos correctos principios de gobierno empresarial y desarrollar y aplicar unas buenas prácticas de gobierno empresarial.
7. Desarrollar y aplicar prácticas auto disciplinarias y sistemas de gestión eficaces que promuevan una relación de confianza recíproca entre las empresas y las sociedades en las que ejercen su actividad.
8. Promover el conocimiento por los empleados de las políticas empresariales y su conformidad con ellas, mediante una difusión adecuada de las mismas, incluso a través de programas de formación.

9. Abstenerse de tomar medidas discriminatorias o disciplinarias contra los trabajadores que elaboren, de buena fe, informes para la dirección o, en su caso, para las autoridades públicas competentes acerca de prácticas contrarias a la ley, a las *Directrices* o a las políticas de la empresa.

10. Alentar, cuando sea factible, a los socios empresariales, incluidos proveedores y subcontratistas, para que apliquen principios de conducta empresarial compatibles con las *Directrices*.

11. Abstenerse de cualquier ingerencia indebida en actividades políticas locales.

Publicación de informaciones

1. Las empresas deberán garantizar la revelación de información puntual, periódica, fiable y relevante acerca de sus actividades, sus estructuras, su situación financiera y sus resultados. Deberá publicarse esta información respecto al conjunto de la empresa y, cuando proceda, desglosada por líneas de negocio o zonas geográficas. Deberán adaptarse las políticas sobre difusión de información de las empresas a la naturaleza, el tamaño y el emplazamiento de la empresa, teniendo debidamente en cuenta los costes, la confidencialidad empresarial y otros factores de carácter competitivo.

2. Las empresas deberán aplicar unas estrictas normas de calidad en sus labores de difusión de información, contabilidad y auditoría. También se alienta a las empresas a aplicar unas normas de calidad rigurosas respecto a la información no financiera, incluida, en su caso, la elaboración de informes medioambientales y sociales. Deberán comunicarse las normas o políticas con arreglo a las cuales se recopila y publica información tanto financiera como no financiera.

3. Las empresas deberán comunicar una información básica en la que figure su razón social, emplazamiento y estructura, la razón social, la dirección y el número de teléfono de la sociedad matriz y de sus principales filiales, su participación accionarial, directa e indirecta, en estas filiales, incluidas las participaciones accionariales cruzadas entre ellas.

4. Las empresas deberán divulgar asimismo información significativa acerca de:

- Los resultados financieros y operativos de la empresa;
- Los objetivos de la empresa;
- Los principales accionistas y los derechos de voto;
- Los miembros de consejo de administración y los altos directivos, así como sus remuneraciones;
- Los factores de riesgo previsibles más importantes;
- Las cuestiones significativas relativas a los empleados y a otros terceros interesados en la marcha de la empresa;
- Las estructuras y políticas de gobierno empresarial.

5. Se anima a las empresas a comunicar informaciones adicionales que pueden incluir:

- a) Declaraciones de valores o declaraciones dirigidas al público en las que se expongan las normas de conducta, incluida información sobre las políticas sociales, éticas y medioambientales de la empresa y otros códigos de conducta que haya suscrito la empresa.
- b) Además, también podrán comunicarse la fecha de adopción, los países y las entidades en los que son aplicables dichas declaraciones y sus resultados en relación con las mismas;
- c) Información acerca de los sistemas de gestión de riesgos y de cumplimiento de las disposiciones legales y acerca de las declaraciones o códigos de conducta;
- d) información sobre las relaciones con los empleados y otros terceros interesados en la marcha de la empresa.

Empleo y relaciones laborales

En el marco de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de las prácticas en vigor en materia de empleo y relaciones laborales, las empresas deberán:

1.
 - a) Respetar el derecho de sus trabajadores a ser representados por sindicatos u otros representantes legítimos de los trabajadores y participar en negociaciones constructivas, ya sea individualmente o a través de asociaciones de empresas, con dichos representantes con vistas a alcanzar convenios sobre condiciones laborales;
 - b) Contribuir a la abolición efectiva del trabajo infantil;
 - c) Contribuir a la eliminación de toda clase de trabajo forzado u obligatorio;
 - d) No discriminar a sus trabajadores en el ámbito laboral o profesional por motivos de raza, color, sexo, religión, opinión política, ascendencia nacional u origen social, a menos que las prácticas selectivas respecto a las características del trabajador favorezcan las políticas públicas establecidas que promuevan, de forma expresa, una mayor igualdad de oportunidades laborales, o que dichas prácticas respondan a los requisitos inherentes a un puesto de trabajo.
2.
 - a) Proporcionar a los representantes de los trabajadores los medios necesarios para la consecución de convenios colectivos eficaces;
 - b) Aportar a los representantes de los trabajadores la información que necesiten para alcanzar negociaciones constructivas sobre las condiciones laborales;
 - c) Promover las consultas y la cooperación entre las empresas y los trabajadores y sus representantes respecto a cuestiones de interés mutuo.
3. Comunicar a los trabajadores y a sus representantes la información que les permita hacerse una idea exacta y correcta de los resultados de la entidad o, en su caso, del conjunto de la empresa.
4.
 - a) Respetar una normas de empleo y relaciones laborales que no sean menos favorables que las respetadas por empresas comparables del país de acogida;
 - b) Adoptar las medidas adecuadas para garantizar en sus actividades la salud y la seguridad en el trabajo.
5. Emplear en sus actividades, en tan amplia medida como sea factible, a personal local y proporcionar formación con vistas a mejorar los niveles de cualificación, en colaboración con los representantes de los trabajadores y, en su caso, con las autoridades públicas competentes.
6. Cuando se contemplen cambios en sus actividades que puedan tener efectos significativos sobre los medios de subsistencia de sus trabajadores, en el caso concretamente del cierre de una entidad que implique ceses o despidos colectivos, notificar dichos cambios, con una antelación razonable, a los representantes de sus trabajadores y, en su caso, a las autoridades públicas competentes y colaborar con los representantes de los trabajadores y con las autoridades públicas competentes para atenuar, en la máxima medida de lo posible, los efectos adversos. Sería conveniente que la dirección pudiese enviar dicha notificación, en vistas de las circunstancias concretas de cada caso, antes de la adopción de la decisión final. Pueden emplearse otros medios para que se establezca una cooperación constructiva encaminada a atenuar los efectos de dicha decisiones.
7. No amenazar, en el marco de negociaciones realizadas de buena fe con los representantes de los trabajadores acerca de las condiciones laborales o cuando los trabajadores ejerciten su derecho a organizarse, con el traslado fuera del país en cuestión de la totalidad o de una parte de una unidad de explotación ni con el traslado a otros países de los trabajadores procedentes de entidades integrantes de la empresa con el fin de influir injustamente en dichas negociaciones o de obstaculizar el ejercicio del derecho a organizarse.
8. Permitir a los representantes autorizados de sus trabajadores negociar acerca de cuestiones relacionadas con convenios colectivos o relaciones entre trabajadores y empresas y permitir a las partes consultarse acerca de

asuntos de interés mutuo con representantes patronales autorizados para adoptar decisiones respecto a estas cuestiones.

Medio ambiente

Las empresas deberán tener debidamente en cuenta, en el marco de las disposiciones legales y reglamentarias y de las prácticas administrativas de los países en los que ejercen su actividad y teniendo en consideración los acuerdos, principios, objetivos y normas internacionales relevantes, la necesidad de proteger el medio ambiente y la salud y la seguridad públicas y de realizar, en general, sus actividades de una manera que contribuya al objetivo más amplio del desarrollo sostenible. En concreto, las empresas deberán:

1. Establecer y mantener un sistema de gestión medioambiental adecuado para la empresa, que incluya:

- a) La recogida y evaluación de información adecuada y puntual relativa al impacto de sus actividades sobre el medio ambiente, la salud y la seguridad.
- b) La fijación de metas cuantificables y, en su caso, de objetivos relacionados con la mejora de sus resultados medioambientales, incluyendo la revisión periódica de la pertinencia continua de estos objetivos; y
- c) El seguimiento y el control regulares de los avances en el cumplimiento de los objetivos o metas en materia de medio ambiente, salud y seguridad.

2. Teniendo en cuenta las consideraciones relacionadas con el coste, la confidencialidad empresarial y la protección de los derechos de propiedad intelectual:

- a) aportar a los ciudadanos y a los trabajadores información adecuada y puntual sobre los efectos de las actividades de la empresa sobre el medio ambiente, la salud y la seguridad, que puede incluir la elaboración de informes sobre los avances en la mejora de los resultados medioambientales; y
- b) desarrollar una actividad de comunicación y consulta, adecuada y puntual, con las comunidades directamente afectadas por las políticas medioambientales y de salud y seguridad de la empresa, y por su ejecución.

3. Evaluar y tener en cuenta en la toma de decisiones los impactos previsibles relacionados con el medio ambiente, la salud y la seguridad asociados a los procedimientos, bienes y servicios de la empresa a lo largo de todo su ciclo de vida. Cuando estas actividades previstas tengan efectos significativos sobre el medio ambiente y la salud o la seguridad y cuando estén sujetas a una decisión de una autoridad competente, las empresas deberán realizar una adecuada evaluación de impacto medioambiental.

4. Teniendo en cuenta los conocimientos científicos y técnicos de los riesgos, cuando existan amenazas de daños graves para el medio ambiente, teniendo en cuenta asimismo la salud y la seguridad de las personas, abstenerse de utilizar la falta de certeza científica plena como motivo para aplazar medidas eficientes en términos de costes para impedir o minimizar dicho daño.

5. Mantener planes de emergencias destinados a prevenir, atenuar y controlar los daños graves para el medio ambiente y la salud derivados de sus actividades, incluidos los casos de accidentes y de situaciones de emergencia, y establecer mecanismos de alerta inmediata de las autoridades competentes.

6. Tratar constantemente de mejorar los resultados medioambientales de la empresa fomentando, en su caso, actividades como:

- a) la adopción de tecnologías y procedimientos operativos en todas las áreas de la empresa, que reflejen las normas sobre resultados medioambientales existentes en la parte más eficiente de la empresa;
- b) desarrollo y suministro de productos y servicios que no tengan efectos medioambientales indebidos; cuyo uso para los fines previstos no revista peligro; que sean eficientes en cuanto a consumo de energía y de recursos naturales; que puedan reutilizarse, reciclarse o eliminarse de una manera segura;
- c) fomento de mayores niveles de sensibilización entre los clientes acerca de las implicaciones medioambientales del uso de los productos y servicios de la empresa; e
- d) investigación de las formas de mejorar los resultados medioambientales de la empresa a largo plazo.

7. Proporcionar una educación y formación adecuadas a los empleados en materia de medioambiente, de salud y de seguridad, incluida la manipulación de materiales peligrosos y la prevención de accidentes medioambientales, y en áreas de gestión medioambiental más generales, como los procedimientos de evaluación de impacto medioambiental, las relaciones públicas y las tecnologías medioambientales.

8. Contribuir al desarrollo de una política pública útil desde el punto de vista medioambiental y eficiente en términos económicos a través, por ejemplo, de acuerdos de colaboración o de iniciativas que aumenten la sensibilización medioambiental y la protección del medio ambiente.

Lucha contra la corrupción

Las empresas no deberán ofrecer, prometer, dar ni solicitar, directa o indirectamente, pagos ilícitos u otras ventajas indebidas para obtener o conservar un contrato u otra ventaja ilegítima. Tampoco se deberá solicitar a las empresas que ofrezcan, ni esperar que lo hagan, pagos ilícitos u otras ventajas indebidas. Concretamente, las empresas:

1. no deberán ofrecerse a pagar ni ceder ante las peticiones de pago a funcionarios o a empleados de socios empresariales ninguna fracción de un pago contractual. No deberán utilizar subcontratistas, órdenes de compra ni contratos de consultoría como medio para canalizar pagos a funcionarios, empleados de socios empresariales o a sus familiares o socios comerciales.

2. deberán velar por que la retribución de los representantes sea adecuada y corresponda exclusivamente a servicios legítimos. Cuando corresponda, deberá conservarse y ponerse a disposición de las autoridades competentes una lista de los representantes empleados en relación con operaciones con organismos públicos y empresas públicas.

3. deberán mejorar la transparencia de sus actividades de lucha contra la corrupción y la extorsión. Entre las medidas a adoptar cabe incluir la asunción de compromisos públicos contra la corrupción y la extorsión, y la divulgación de los sistemas de gestión adoptados por la empresa para cumplir con sus compromisos. La empresa deberá asimismo fomentar la apertura y el diálogo con los ciudadanos para promover su sensibilización y cooperación en la lucha contra la corrupción y la extorsión.

4. deberán fomentar el conocimiento y respeto por parte de los trabajadores de las políticas de la empresa contra la corrupción y la extorsión a través de una difusión adecuada de estas políticas y mediante programas de formación y procedimientos disciplinarios.

5. deberán introducir sistemas de control de gestión que desincentiven la corrupción y las prácticas corruptoras y adoptar prácticas de contabilidad general y fiscal y de auditoría que eviten la existencia de dobles contabilidades o de cuentas secretas o la creación de documentos en los que no queden anotadas, de manera correcta y justa, las operaciones a las que corresponden.

6. no deberán realizar contribuciones ilícitas a candidatos a cargos públicos ni a partidos políticos u otras organizaciones políticas. Las contribuciones deben respetar íntegramente los requisitos en materia de publicación de información a los ciudadanos y deben ser notificadas a la alta dirección.

Intereses de los consumidores

En sus relaciones con los consumidores, las empresas deberán actuar siguiendo unas prácticas comerciales, de marketing y publicitarias justas y deberán adoptar todas las medidas razonables para garantizar la seguridad y la calidad de los bienes y servicios que proporcionan. Concretamente, tendrán la obligación de:

1. Garantizar que los bienes y servicios que proporcionan cumplan todas las normas acordadas o legalmente requeridas en materia de salud y seguridad para los consumidores, incluidas las advertencias sanitarias y el etiquetado necesario sobre seguridad del producto e información sobre el mismo.

2. aportar información exacta y clara correspondiente a los bienes y servicios relativa a su composición, su uso seguro, su mantenimiento, su almacenamiento y su eliminación, y suficiente para permitir a los consumidores tomar decisiones con conocimiento de causa.
3. establecer procedimientos transparentes y eficaces para dar respuesta a las quejas de los consumidores y contribuir a la resolución justa y rápida de los litigios con los consumidores sin costes o trámites excesivos.
4. no realizar manifestaciones u omisiones ni participar en ninguna otra práctica que sea engañosa, equívoca, fraudulenta o desleal.
5. respetar la intimidad de los consumidores y establecer una protección para los datos de carácter personal.
6. colaborar plenamente y de una manera transparente con las autoridades públicas en la prevención o eliminación de las amenazas graves para la salud y la seguridad de los ciudadanos que se deriven del consumo o del uso de sus productos.

Ciencia y tecnología

Las empresas deberán:

1. esforzarse por garantizar que sus actividades son compatibles con las políticas y planes en materia de ciencia y tecnología de los países en los que ejercen su actividad y, en su caso, contribuir al desarrollo de la capacidad innovadora local y nacional.
2. adoptar, cuando sea factible en el desarrollo de sus actividades empresariales, prácticas que permitan la transferencia y rápida difusión de tecnologías y de *know-how*, teniendo debidamente en cuenta la protección de los derechos de propiedad intelectual.
3. cuando proceda, llevar a cabo trabajos de desarrollo científico y tecnológico en los países de acogida para atender las necesidades del mercado local, así como emplear a personal del país de acogida en las actividades científicas y tecnológicas y fomentar su formación, teniendo en cuenta las necesidades comerciales.
4. a la hora de conceder licencias para la explotación de los derechos de propiedad intelectual o cuando se transfieran por otros medios tecnologías, hacerlo en condiciones razonables y de una manera que contribuya a las perspectivas de desarrollo a largo plazo del país de acogida.
5. cuando sea relevante para los objetivos comerciales, desarrollar lazos con las universidades locales, con instituciones públicas de investigación y participar en proyectos de investigación en cooperación con las empresas o las asociaciones profesionales locales.

Competencia

Sin perjuicio de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, las empresas deberán llevar a cabo sus actividades de forma competitiva. En concreto, las empresas deberán:

1. Abstenerse de celebrar o cerrar acuerdos entre competidores contrarios a la competencia para:
 - a) fijar precios;
 - b) realizar ofertas concertadas (licitaciones colusorias);
 - c) establecer límites a la producción o contingentes; o
 - d) repartirse o subdividir los mercados mediante el reparto de clientes, proveedores, zonas geográficas o ramas de actividad;
2. Desarrollar la totalidad de sus actividades de una manera compatible con todas las leyes aplicables en materia de competencia, teniendo en cuenta la aplicabilidad de la legislación sobre competencia de los países cuya economía se vea posiblemente perjudicada por la actividad contraria a la competencia llevada a cabo por dichas empresas.

3. Cooperar con las autoridades de defensa de la competencia de dichos países dando, entre otras cosas y sin perjuicio de la legislación aplicable y de los correspondientes mecanismos de salvaguardia, unas respuestas tan rápidas y completas como sea factible a las peticiones de información.

4. Fomentar la sensibilización de los empleados acerca de la importancia del respeto de todas las leyes y políticas de defensa de la competencia aplicables.

Fiscalidad

Es importante que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida efectuando el pago puntual de sus deudas fiscales. Concretamente, las empresas deberán cumplir las disposiciones legales y reglamentarias de carácter fiscal de todos los países en los que ejercen su actividad y deberán hacer cuanto esté a su alcance para actuar de conformidad con la letra y el espíritu de dichas disposiciones legales y reglamentarias. Esto incluiría medidas tales como comunicar a las autoridades competentes la información necesaria para el cálculo correcto de los impuestos que hayan de pagarse en relación con sus actividades y adaptar las prácticas en materia de precios de transferencia al principio de plena competencia.

4.2.1 Procedimientos de puesta en práctica de las líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales

Decisión del consejo de la OCDE

Junio de 2000

EL CONSEJO,

Visto el Convenio de la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económicos de 14 de diciembre de 1960; Vista la Declaración de la OCDE sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales (en adelante, la “Declaración”), en la que los gobiernos de los países que han suscrito las Directrices para Empresas Multinacionales que ejerzan su actividad en o desde sus territorios (en adelante, las “Directrices”) recomiendan conjuntamente a dichas empresas el cumplimiento de dichas Directrices; Reconociendo que, dado que las operaciones de las empresas multinacionales se extienden por todo el mundo, debe extenderse a todos los países la cooperación internacional respecto a cuestiones relativas a la Declaración;

Visto el mandato del Comité sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, particularmente en lo relativo a las atribuciones del Comité respecto a la Declaración [C(84)171(Final), renovado en C/M(95)21]; Considerando el Informe sobre el Primer Reexamen de la Declaración de 1976 [C(79)102(Final)], el Informe sobre el Segundo Reexamen de la Declaración [C/MIN(84)5(Final)], el Informe sobre el Reexamen de 1991 de la Declaración [DAFFE/IME(91)23] y el Informe sobre el Reexamen de 2000 de las Directrices [C(2000)96];

Vista la Segunda Decisión Revisada del Consejo de junio de 1984 [C(84)90], modificada en junio de 1991 [C/MIN(91)7/ANN1];

Considerando que es aconsejable mejorar los procedimientos a través de los cuales pueden efectuarse las consultas respecto a los asuntos abordados por estas Directrices y promover la eficacia de las Directrices;

A propuesta del Comité sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales:

DECIDE:

Derogar la Segunda Decisión Revisada del Consejo de junio de 1984 [C(84)90], modificada en junio de 1991 [C/MIN(91)7/ANN1] y sustituirla por el texto siguiente:

I. Puntos Nacionales de Contacto

1. Los países que han suscrito las Directrices deben establecer Puntos Nacionales de Contacto para llevar a cabo actividades promocionales, contestar a las consultas y ocuparse de las discusiones con las partes implicadas respecto a todas las cuestiones abordadas por las Directrices de manera que puedan contribuir a la resolución de los problemas que puedan surgir a este respecto, teniendo debidamente en cuenta la Guía de Procedimiento adjunta.
2. Debe informarse de la existencia de estos
3. Puntos Nacionales de Contacto a la comunidad empresarial, a las organizaciones sindicales y a otras partes interesadas.

2. Los Puntos Nacionales de Contacto de los distintos países deben colaborar entre sí, cuando se estime necesario, respecto a cualquier cuestión abordada por las Directrices que sea relevante para sus actividades. Por regla general, deben iniciarse las discusiones a nivel nacional antes de mantener contactos con otros Puntos Nacionales de Contacto.

3. Los Puntos Nacionales de Contacto deben reunirse anualmente para compartir experiencias y emitir un informe dirigido al Comité sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales.

II. El Comité sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales

1. El Comité sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales (en adelante, el “CIME” o el “Comité”) intercambiará, periódicamente o a petición de un país que haya suscrito las Directrices, puntos de vista respecto a las cuestiones abordadas por las Directrices y a la experiencia adquirida en su aplicación.

2. El Comité invitará periódicamente al Comité Consultivo Empresarial e Industrial de la OCDE (BIAC) y al Comité Consultivo Sindical de la OCDE (TUAC) (en adelante, los “órganos consultivos”) y a otras organizaciones no gubernamentales a dar a conocer sus opiniones respecto a cuestiones abordadas por las Directrices. Además, se podrán celebrar, cuando así lo soliciten, intercambios de puntos de vista con los órganos consultivos respecto a estas cuestiones.

3. El Comité podrá acordar el mantenimiento de intercambios de opinión respecto a asuntos abordados por las Directrices con representantes de países que no hayan suscrito las Directrices.

4. El Comité se responsabilizará de la clarificación de las Directrices. Se prestará dicha aclaración cuando se solicite. Caso de solicitarlo, se brindará a la empresa de que se trate la oportunidad de manifestar, verbalmente o por escrito, sus opiniones acerca de cuestiones relativas a las Directrices que afecten a sus intereses. El Comité no llegará a conclusiones sobre la conducta de empresas determinadas.

5. El Comité mantendrá intercambios de opiniones sobre las actividades de los Puntos Nacionales de Contacto con vistas a mejorar la eficacia de las Directrices.

6. En el cumplimiento de sus responsabilidades para el funcionamiento eficaz de las Directrices, el Comité tendrá debidamente en cuenta la Guía de Procedimiento adjunta.

7. El Comité publicará periódicamente un informe dirigido al Consejo relativo a las cuestiones abordadas por las Directrices. El Comité tendrá en cuenta en sus informes los informes elaborados por los Puntos Nacionales de Contacto, las opiniones manifestadas por los órganos consultivos y, en su caso, las opiniones de otras organizaciones no gubernamentales y de países que no hayan suscrito las Directrices.

III. Reexamen de la Decisión

La presente Decisión será reexaminada periódicamente. El Comité presentará las propuestas a tal efecto.

Guía de Procedimiento

I. Puntos Nacionales de Contacto

La misión de los Puntos Nacionales de Contacto (PNC) es favorecer la eficacia de las Directrices. Los PNC ejercerán su función de acuerdo con los criterios básicos de visibilidad, accesibilidad, transparencia y responsabilidad para fomentar el cumplimiento del objetivo de equivalencia funcional.

A. Modalidades institucionales

De conformidad con el objetivo de equivalencia funcional, los países que hayan suscrito las Directrices cuentan con total flexibilidad para organizar sus PNC, recabando el apoyo activo de los agentes sociales, incluidos los círculos empresariales, las organizaciones sindicales y otras partes interesadas, lo que incluye a las organizaciones no gubernamentales.

En consecuencia, el Punto Nacional de Contacto:

1. puede ser un alto funcionario o un órgano de la Administración dirigido por un alto funcionario. Alternativamente, el Punto Nacional de Contacto puede estar organizado también como un organismo cooperativo, que reúna a representantes de otros entes públicos. También pueden participar en los mismos representantes de los círculos empresariales, de las organizaciones sindicales y de otras partes interesadas.
2. desarrollará y mantendrá relaciones con representantes de los círculos empresariales, de las organizaciones de trabajadores y de otras partes interesadas que sean capaces de contribuir al buen funcionamiento de las Directrices.

B. Información y promoción

Los Puntos Nacionales de Contacto:

1. darán a conocer y difundirán las Directrices a través de los medios oportunos, incluida información a través de Internet, y en los idiomas nacionales. Debe informarse, en su caso, sobre el contenido de las Directrices a los eventuales inversores (deseosos de invertir en el país o en el extranjero).
2. adoptarán medidas de sensibilización respecto a las Directrices tales como la cooperación, en su caso, con los círculos empresariales, las organizaciones sindicales, otras organizaciones no gubernamentales y los ciudadanos interesados.
3. responderán a las consultas acerca de las Directrices realizadas por:
 - a) otros Puntos Nacionales de Contacto;
 - b) los círculos empresariales, las organizaciones sindicales, otras organizaciones no gubernamentales y el público interesado; y
 - c) los gobiernos de los países que no hayan suscrito las Directrices.

C. Aplicación en casos concretos

El PNC contribuirá a la resolución de problemas que surjan en relación con la aplicación de las Directrices en casos específicos. El PNC proporcionará un foro de discusión y colaborará con los círculos empresariales, las organizaciones sindicales y otras partes afectadas en la resolución de los problemas planteados, de manera eficiente y puntual y de conformidad con la legislación aplicable. A la hora de prestar esta colaboración, el PNC:

1. realizará una evaluación inicial para determinar si las cuestiones planteadas merecen un examen más detenido y responderá a la parte o a las partes que las planteen.
2. cuando las cuestiones planteadas merezcan un examen más profundo, ofrecerá sus buenos oficios para facilitar a las partes implicadas su resolución. A tal efecto, el PNC realizará consultas con estas partes y, cuando proceda:
 - a) recabará asesoramiento de las autoridades competentes y/o de los representantes de los círculos empresariales, de las organizaciones sindicales, de otras organizaciones no gubernamentales y de expertos competentes;
 - b) consultará al Punto Nacional de Contacto del otro país o de los otros países interesados;

c) solicitará la orientación del CIME si alberga dudas acerca de la interpretación, en determinadas circunstancias, de las Directrices;

d) brindará y, con el consentimiento de las partes implicadas, facilitará el acceso a medios consensuales y no contenciosos, como la conciliación o la mediación, para facilitar la resolución de las cuestiones planteadas.

3. Si las partes implicadas no llegasen a un acuerdo sobre las cuestiones planteadas, emitirá un comunicado y formulará, en su caso, recomendaciones acerca de la aplicación de las Directrices.

4. (a) Adoptará, para facilitar la resolución de los problemas planteados, las medidas oportunas encaminadas a proteger la información empresarial confidencial y de otra índole. Mientras estén en curso los procedimientos previstos en el apartado 2, se mantendrá la confidencialidad de los trabajos. Al término de los mismos, si no llegan a un acuerdo las partes para la resolución de los problemas planteados, las partes podrán libremente comunicarse y discutir estas cuestiones. No obstante, se mantendrá en secreto la información y las opiniones aportadas durante los trabajos por una de las partes en cuestión, a menos que ésta manifieste su consentimiento a su divulgación.

(b) Después de consultar con las partes implicadas, publicará los resultados de estos procedimientos, a menos que el mantenimiento en secreto de dicha información redunde en el máximo interés de la aplicación eficaz de las Directrices.

5. Si surgiesen controversias en países que no hayan suscrito las Directrices, adoptará medidas para alcanzar una mejor comprensión de las cuestiones planteadas y seguirá estos procedimientos cuando proceda y sea viable.

D. Elaboración de informes

1. Cada Punto Nacional de Contacto elaborará anualmente un informe dirigido al Comité.

2. Los informes deberán incluir información sobre la naturaleza y los resultados de las actividades del Punto Nacional de Contacto, incluidas las actividades de aplicación en casos concretos.

II. Comité sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales

1. El Comité desempeñará sus responsabilidades de una manera eficiente y puntual.

2. El Comité estudiará las peticiones de asistencia de los PNC en el marco de sus actividades, incluido en caso de que surjan dudas acerca de la interpretación, en determinadas circunstancias, de las Directrices.

3. El Comité:

(a) Estudiará los informes de los PNC.

(b) Estudiará las peticiones motivadas de un país que haya suscrito las Directrices o de un órgano consultivo sobre el hecho de si un PNC ejerce o no sus competencias respecto a su aplicación a casos específicos.

(c) Se planteará la aportación de una aclaración cuando un país que haya suscrito las Directrices o un órgano consultivo presente una petición motivada sobre la pertinencia de la interpretación de las Directrices realizada por un PNC en casos específicos.

(d) Formulará recomendaciones, en caso necesario, para la mejora del funcionamiento de los PNC y para la aplicación eficaz de las Directrices.

4. El Comité podrá recabar y tener en consideración el asesoramiento de expertos respecto a cualquier cuestión abordada por las Directrices. A tal efecto, el Comité decidirá sobre los procedimientos adecuados.

4.3. Las directrices de la OCDE

Las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia tienen por objeto:

Analizar los métodos para evaluar si las condiciones comerciales y relaciones financieras dentro de las multinacionales satisfacen el principio de Arm's Length.

Comentar la aplicación práctica de los métodos.

Otorgar directrices a las administraciones tributarias y a los contribuyentes a fin evaluar si sus precios satisfacen el principio Arm's Length.

También sirven como guía para posibles inconformidades, estableciendo un procedimiento de acuerdo mutuo y, en su caso, de arbitraje, además proporciona una guía cuando un ajuste de correspondencia ha sido efectuado.

En este orden de ideas, en este capítulo la discusión se aplica en los métodos que contemplan dichas directrices.

Para la resolución de precios de transferencia existen básicamente dos grandes tipos de métodos, éstos son: los métodos directos (métodos tradicionales) y los métodos indirectos (métodos no tradicionales), veamos en que consisten.

Los métodos *directos*: los cuales comparan a los productos, contratos o contraprestaciones realizados por empresas relacionadas con productos, contratos o contraprestaciones realizadas con o entre empresas independientes, en este rubro entran los métodos de precio comparado no controlado, precio de reventa y costo adicionado.

Los métodos *indirectos* (no tradicionales): se aplican cuando no existen precios, contratos o contraprestaciones identificables para efectos de demostrar si la operación se realiza mediante las reglas Arm's Length, deberán entonces aplicarse métodos Indirectos que pueden, en su caso, hacernos llegar a resultados reales, en este grupo de métodos entran los relativos a partición de utilidades, márgenes transaccionales y residual de utilidades.

En el caso del tratado para evitar la doble imposición, el segundo párrafo determina que el ajuste procederá previa aceptación del estado afectado mediante el procedimiento del artículo 26 (procedimiento amistoso), el ajuste en todo caso deberá ser aceptado por el estado afectado y adecuarse a ciertos plazos, notificaciones y acuerdo mutuo sobre el ajuste.

El ajuste al que se hace mención no se aplicara si la declaración de utilidades imputables fueron productos del fraude, negligencia grave o falta premeditada.

4.4 Métodos tradicionales

4.4.1 Método del precio comparable no controlado, CUPM (comparable uncontrolled price method)

4.4.1.1 Concepto

Consiste en comparar el precio que se aplica para bienes que se transfieren o servicios que se prestan en una transacción controlada con el precio que se aplica para bienes que se transfieren o servicios que se prestan en una transacción no controlada comparable, en circunstancias similares.

Se refiere tanto al precio en un mercado libre para las mismas o análoga mercancías, como al precio igual o similar establecido entre personas independientes, es aquel aplicado a transacciones en las que al menos una de las empresas es independiente del grupo multinacional. Junto a esta condición de independencia, es preciso que se cumpla: la comparabilidad económica, los niveles de mercado comparables y las mercancías comparables.

4.4.1.2 Aplicación del método

Para que este método pueda ser aplicado, se requiere el cumplimiento de dos condiciones:

a) que ninguna de las diferencias entre las transacciones o entre las empresas contratantes puedan afectar materialmente el precio convenido en un mercado abierto;

b) que si existen dichas diferencias, se puedan realizar ajustes razonables y confiables que eliminen los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio.

Este método es particularmente confiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se vende entre dos empresas asociadas.

Es el método de posible aplicación más directa, el más apropiado y, en principio, el más sencillo de aplicar. Consiste en fijar el precio en relación con el de operaciones similares producidas entre un comprador y un vendedor independientes. Es preciso encontrar las transacciones libres comparables, para lo cual deben comprobarse los diferentes elementos significativos: mercados, productos, posición del comprador y del vendedor en el proceso, etcétera.

La aplicabilidad de este método se limita, entre otras, por las siguientes consideraciones:

1° En la práctica, muchas veces es difícil de establecer mercados económicamente comparables si los productos no están normalizados. Típicamente, muchos productos semiacabados son comercializados, la mayoría de las veces, dentro de la empresa.

2° Cuando las empresas tienen algún nivel de poder de monopolio y pueden segmentar mercados en diferentes países, las estrategias discriminatorias de precios conseguirán diferencias en precios de mercado entre países. No está claro qué precios deben aplicarse en estas circunstancias. Además estos precios no serán esos que la empresa debería aplicar en ausencia de impuestos e incluso no son los mejores.

3° Los precios de mercado no toman en cuenta los ahorros que una empresa es capaz de conseguir en su estructura interna.

4° Finalmente, las empresas pueden intentar defraudar a las autoridades tributarias creando precios artificiales, a través de ventas a otras partes a precios de mercado incorrectos.

El inconveniente que acarrea es la dificultad que supone reconocer a una transacción no controlada comparable que no exhiba diferencias con efectos sobre el precio, no obstante, se aconseja su aplicación complementándolo, si es necesario, con la utilización de otro apropiado y evaluándolo de acuerdo con su confiabilidad relativa.

A pesar de estos inconvenientes, no es sorprendente que la mayoría de las autoridades fiscales prefieran muchas veces este método de determinar el precio de transferencia, porque consideran que es sencillo, directo y que es conforme con las normas teóricamente deseadas.

4.4.1.3 El método según la OCDE

El Informe de la OCDE de 1979 indica que el método del precio comparable en el mercado libre ofrece el modo más directo de determinar el precio de plena competencia. El precio de la transmisión se establece por referencia a transacciones comparables entre un comprador y un vendedor que no constituyen empresas vinculadas. Este método se basa en la comparación de bienes que se transfieren y servicios que se prestan, así como en la comparación de los términos y condiciones en que se realizan las operaciones, tanto las controladas como las sin controlar. Además el Informe requiere que los bienes o servicios sean comparables, tan próximos a la identidad como sea posible. Este es el aspecto más importante del método, pues la aplicación del mismo y su posibilidad de éxito dependen de la rigidez y grado de exigencia a que obliguen las autoridades fiscales en lo que se refiere a lo que es un bien comparable. La imposibilidad de definir con precisión bienes comparables y no comparables no debería provocar el rechazo total al método descrito que, según se desprende del espíritu del Informe, no debería aplicarse con excesiva rigidez. En la práctica los ajustes y correcciones necesarias hacen que este método tenga una aplicación real muy restringida

4.4.1.4 El método según la legislación de México

En México, se utiliza como comparable el precio o el monto de la contraprestación que se hubiera pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

4.4.2 Método del precio de reventa, RPM (resale price method)

4.4.2.1 Concepto

Este método comienza tomando el precio al cual un producto adquirido a una empresa asociada se revende a una empresa independiente. Este precio se reduce posteriormente en un margen bruto apropiado, que representa el monto a partir del cual el revendedor intentará cubrir sus gastos de venta y demás gastos operativos, y de acuerdo a las funciones realizadas, obtener una utilidad adecuada. El importe que surge después de restar este margen de utilidad bruta puede ser considerado como un precio de mercado para la primera transferencia de bienes entre las empresas asociadas. El margen bruto de reventa de la transacción controlada puede determinarse en función del margen bruto que el mismo revendedor obtiene sobre artículos adquiridos y vendidos a compradores independientes en transacciones comparables, o el margen obtenido por una empresa independiente en transacciones no controladas comparables.

Este método parte del precio de reventa a un tercero independiente, de la mercancía que fue comprada a una empresa del grupo. El precio de reventa se reduce en el margen de reventa habitual, que debería comprender los gastos y el beneficio del revendedor. Una vez deducido el precio de reventa en el margen de reventa, resulta el precio de adquisición en condiciones de libre competencia.

El método de precio de reventa supone hallar un margen bruto o margen en el precio de reventa en unas operaciones; puede aplicarse cuando una empresa revende a terceros independientes un producto que ha adquirido a una empresa vinculada. En consecuencia, el precio de reventa es un precio de mercado debiendo calcularse el margen bruto que una empresa hubiera obtenido en esas condiciones de mercado, en el caso de haber comprado ese producto de otra empresa independiente en lugar de una vinculada. De nuevo sin embargo, el método descansa en una comparación con el margen bruto obtenido en operaciones comparables por empresa vendiendo y comprando a otras empresas independientes.

Este método tiene su basamento en el precio por el cual un producto adquirido a una compañía asociada se vende a una compañía no vinculada. De dicho precio se deducirá un apropiado margen bruto y el resultado, luego de restar costos adicionales, como los impuestos aduaneros, puede ser considerado como el precio normal de mercado abierto. Debe determinarse a partir del margen bruto de reventa de una transacción comparable, que puede ser el obtenido por la misma compañía en artículos comprados y vendidos en operaciones no controladas comparables o el obtenido por una compañía no vinculada en transacciones no controladas comparables.

Puede decirse que la transacción no controlada se considera comparable a la controlada cuando ninguna de las diferencias entre esas operaciones o en las compañías que la realizan puede afectar materialmente el margen de reventa en el mercado abierto, como también cuando existiendo diferencias que afectan a ese margen los efectos de éstas sobre el mismo pueden ser eliminados por medio de ajustes razonables.

4.4.2.2 Aplicación del método

Este método necesita menos ajustes frente a diferencias en las características de producto, dado que pequeñas diferencias entre los artículos comparados no tienden a producir un efecto tan sustancial sobre los márgenes de utilidad como los que producen sobre el precio. No obstante, los bienes transferidos deben seguir siendo comparados con los transferidos en la transacción no controlada, puede ser apropiado darle más peso a otras características de la comparabilidad, cuando el margen de utilidad se relaciona básicamente con aquellas otras características y sólo en forma secundaria con el producto que se transfiere en particular. Esta circunstancia se presentará generalmente cuando el margen de utilidad se determine con relación a una empresa asociada que no ha utilizado activos relativamente únicos para agregar un valor significativo al artículo vendido.

Cuando el margen bruto que se utiliza es el de una empresa independiente en una transacción comparable, se puede ver afectada la confiabilidad del método si existen diferencias sustanciales en el modo en que las empresas asociadas y las empresas independientes operan. Tales diferencias podrían ser las que afectan el nivel de costos tenidos en cuenta (por ejemplo por distintos niveles de mantenimiento de inventarios), que podrían muy bien producir un impacto en los beneficios de una empresa, y que podrían no afectar el precio al que ésta compra o vende sus productos o servicios en el mercado abierto. También se debe tener en cuenta el nivel de actividades realizadas por el revendedor; así, éste puede variar ampliamente desde simples servicios como agente de envío hasta el caso en que el revendedor asume el riesgo total de la propiedad, junto con la responsabilidad y los riesgos que forman parte de la publicidad, la comercialización, la distribución y garantía de las mercaderías, de financiación y otros servicios relacionados. Se deberá considerar, a fin de ajustar el margen calculado, si la empresa revendedora tiene el derecho exclusivo para revender las mercaderías. Este tipo de acuerdos puede alterar el margen, variando su magnitud del alcance geográfico del acuerdo y a la existencia y relativa competitividad de mercaderías de reemplazo.

La dificultad principal radica, obviamente, en calcular el margen del revendedor. Y ello especialmente por el hecho de que habitualmente no se aprecia con facilidad un valor añadido por la actuación de éste. En un principio, puede entenderse que dicho margen es el que obtiene el propio revendedor cuando compra y vende productos similares a empresas independientes.

Este método resulta de mayor aplicación práctica cuando la empresa revendedora desarrolla únicamente actividad comercial. El cálculo del margen se dificulta cuando el valor añadido por la empresa resulta de procesos de fabricación. Asimismo, aun desarrollando únicamente actividad como empresa comercial o de distribución, el problema se agrava igualmente cuando el revendedor desarrolla actividades de publicidad, actividades de distribución complejas, posee la exclusividad para la venta de los productos en un determinado territorio, etcétera.

Con este método son necesarios menos ajustes que con el método del precio comparable de mercado, porque pequeñas diferencias en el producto tienen poco efecto sobre el margen de beneficios.

En general, tiene más importancia la función de la empresa que el tipo de producto vendido, salvo que se trate de bienes intangibles. También, este método funciona mejor cuando hay mayor número de factores similares que sean distintos del propio producto. Resulta más fácil de calcular el margen cuando el revendedor añade menos al valor del producto y, también, cuando transcurre menos tiempo desde la compra hasta la venta.

Una de las circunstancias que deben considerarse con especial interés para cuantificar el margen es la existencia de exclusividad de la venta. Requiere, por lo general, un menor número de ajustes que el método anterior, por la escasa significación de las diferencias en el producto probablemente carezcan de efectos en el margen bruto de utilidad, dado que en mercados económicos abiertos, la compensación por el desarrollo de funciones similares tiende a igualarse.

Asimismo, en general se indica que si se utiliza el margen de una compañía no vinculada, el método puede resultar afectado por diferencias en la forma en que las compañías comparadas desarrollan sus negocios, dado que distintas empresas pueden tomar diferentes decisiones de producción de bienes o servicios que impliquen diferentes costos, pero que no necesariamente afecten en forma sustancial al precio de venta en el mercado abierto.

El método también depende de la comparabilidad de las funciones realizadas por cada compañía. Ello es así, considerando los activos utilizados y riesgos asumidos, ya que en caso de existir diferencias entre las operaciones controladas, no controladas y partes que intervienen en ellas y esas diferencias pudieren causar efectos ostensibles en el margen de reventa, que deban practicarse ajustes, y que pueden afectar la relativa confiabilidad del análisis realizado en un caso particular.

El margen de reventa será más difícilmente determinable cuando quien actúe en rol de revendedor no efectúe incorporaciones que modifiquen de manera sustancial el valor del producto, cuando los productos adquiridos

sean incorporados a otro grupo económico o cuando el revendedor contribuya de forma significativa a la creación o mantenimiento de intangibles relacionados con el producto que es propiedad de una compañía asociada.

Entre los aspectos que pueden ejercer influencia en este método se encuentran la distribución de bienes adquiridos a una compañía intermediaria y las diferencias derivadas de las prácticas contables aplicadas respecto de la transacción controlada o de la transacción no controlada.

4.4.2.3 El método según la OCDE

Para la OCDE, el llamado método de precio de reventa, es más sencillo de aplicar cuanto menos valor añadido proceda del vendedor cuyo margen se deba fijar. En consecuencia, el análisis funcional y la aplicación del método es más problemática cuando antes de la reventa el revendedor lleva a cabo un proceso de elaboración o de ensamblaje o cuando el precio de reventa se ve afectado por los activos intangibles propiedad del propio revendedor. Asimismo, el método es más apropiado cuanto menos tiempo transcurre entre la compra y la reventa. Por otra parte, es obvio que en las puras operaciones comerciales, el margen del revendedor dependerá de las funciones realmente desempeñadas por éste así como de la existencia de exclusividades. Por ello,

Teniendo en cuenta en particular los intangibles aportados por el revendedor, puede ser necesario ajustar los márgenes de las operaciones comparables. En todo caso, el método es el más apropiado precisamente cuando la empresa vinculada actúa como distribuidor o comercializador de productos dentro del grupo, incorporando un valor añadido limitado.

4.4.2.4 El método según la legislación de México

En México para este método se determina el precio de adquisición de un bien o Servicio multiplicando el precio de reventa pactado con o entre partes independientes por la diferencia entre la unidad y el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes

4.4.3 Método de costo de producción mas utilidad fija CCPM(cost plus price method)

4.4.3.1 Concepto

Toma como base el costo asumido por la empresa proveedora de Los bienes transferidos o servicios prestados en una transacción en la cual transfiere bienes o servicios a un comprador vinculado económicamente. A dicho costo se agrega un apropiado margen sobre costos a fin de obtener una utilidad adecuada de acuerdo con las funciones realizadas y las condiciones de mercado. Este valor puede ser considerado un precio de mercado abierto. Hay que considerar las diferencias en el nivel y en el tipo de costo de que se trate, en los costos directos e indirectos, en los gastos financieros asociados a las funciones realizadas, los riesgos asumidos, etcétera.

En cuanto al método del costo incrementado, ha de partirse de los costos en los que ha incurrido una empresa que entrega determinados bienes o presta ciertos servicios a otra empresa vinculada. Sobre tales costos se aplica un margen, para dar lugar a beneficios adecuados teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por la entidad Este método va a resultar especialmente adecuado para empresas que prestan servicios, incluidas actuaciones como agente o comisionista, o que elaboran productos semiterminados.

Este método toma como base el costo de la compañía asociada que vende bienes o servicios a otra compañía asociada, el cual se incrementa en un apropiado margen bruto sobre costo a fin de obtener el precio normal de mercado abierto de esa transacción. El margen bruto sobre costo puede predeterminarse.

4.4.3.2 Aplicación del método

El porcentaje de incremento aplicable se determina tomando el obtenido por la misma empresa vendedora en una operación no controlada comparable o el ganado por una empresa independiente en una transacción de similares características.

Al establecerse la comparabilidad de las transacciones, debe tenerse en cuenta las circunstancias que pueden influir en la fijación de un margen adecuado en economías de escala, estructura de costos, etc. En cuanto a los costos que constituirán la base sobre la cual aplicar el margen adicional, pueden tomarse los costos históricos directos e indirectos de producción, además deben incluirse los gastos de administración y ventas.

Al igual que en el caso del método del precio de reventa, aquí se necesitan menos ajustes para explicar diferencias de producto que en el precio de mercado en transacciones no controladas, pudiendo ser conveniente darle importancia a otros factores de comparabilidad, algunos de los cuales pueden tener un efecto más significativo sobre el margen de incremento sobre el costo que el que tienen sobre el precio. En la práctica deben ajustarse, las diferencias funcionales, estructura de capital y los gastos operativos de carácter administrativo, generales y de supervisión.

Se aplica generalmente en las empresas de servicios y aquellas industrias en las que existen transferencias de productos semielaborados que no tienen un mercado exterior de venta. También se puede utilizar en acuerdos de compra y suministro a largo plazo, y en casos de prestación de servicios.

Los principales inconvenientes de este método son:

- a) La dificultad y los problemas del cálculo de costos; por la existencia de principios y prácticas de contabilidad analítica no universales, por las estructuras de costos inadecuadas y, por último, por la diversidad de criterios de imputación de los costos indirectos, en especial de los gastos generales.
- b) La dificultad de estimación del margen de beneficio normal de la actividad. Ello se debe, a dos razones, en primer lugar a los datos del mercado independiente pueden no ser fiables, por las políticas agresivas de penetración en mercados, y en segundo lugar por la mayor o menor eficiencia en la administración de las empresas.

La experiencia internacional, confirma estas dificultades de aplicación apuntadas en el Informe de la OCDE. En particular se señalan las siguientes:

- a) puede ser difícil cuantificar los costos por los diferentes sistemas de contabilidad aplicados,
- b) hay escasa referencia a los beneficios reales realizados por la parte vinculada, y
- c) podría ocurrir que, en ocasiones, el beneficio real sea mayor que el beneficio del mercado.

Sin embargo, con la excepción principal de Brasil, este método se utiliza con generalidad por los diversos países de la OCDE, de acuerdo con los criterios y el planteamiento señalado en el Informe de 1979.

Por lo demás, el método ha de superar en su aplicación dos dificultades. En primer lugar, es preciso establecer correctamente los costos de la empresa sobre los que aplicar el porcentaje que arroja el margen de utilidad. Por otra parte, el método tiene también su problema de comparabilidad en la medida en la cual, en última instancia, es necesario determinar cuál es el margen que empresas independientes aplican sobre sus costos para hallar un margen que les dé la necesaria rentabilidad. Además, el análisis de la información disponible sobre empresas independientes exige depurar o ajustar aquella adecuadamente para evitar que el análisis consiguiente quede distorsionado por las ineficiencias que explican ciertas estructuras de costos en las empresas consideradas o por diferencias en las funciones desempeñadas.

Este método posiblemente sea considerado como el de mayor utilidad cuando se venden productos semielaborados entre compañías asociadas, o bien si estas han concluido acuerdos de facilidades mutuas o de largo término de compra y provisión, así como cuando las transacciones controladas tienen como objeto la prestación de servicios.

Se parte de considerar que una operación no controlada se estima comparable cuando no exhibe diferencias con la controlada, éstas no afectan al margen bruto sobre costo, así como también cuando el efecto de las diferencias presentadas pueda soslayarse a través de ajustes razonablemente confiables, agregando, al igual

que en el caso del método de precio de reventa, por las razones apuntadas respecto del mismo es probable que el método de costo más margen bruto requiera menos ajustes que el deprecio comparable no controlado.

En este caso, lo mismo que en el de otros métodos, resulta procedente acordar mayor peso a otros factores de comparabilidad que podrían tener efectos más significativos, tales como la naturaleza de las funciones ejercidas por las partes.

La aplicación del método presenta inconvenientes en la determinación de los costos, ya que debe establecerse el margen obtenido en un caso en particular, que puede encontrarse influido por otras circunstancias, como reducciones en precios de los bienes o servicios relevantes por razones de competencia, escala u otras que no permiten discernir entre el nivel de costos incurridos y el precio de mercado abierto.

Asimismo, se requiere la aplicación de un margen bruto sobre costo teniendo en cuenta estructuras de costos provenientes de situaciones comparables, dado que la existencia de hechos objetivos distintos que enmarcan la producción configura, a su vez, costos no comparables sin ajustes, por ejemplo el caso de propia producción o producción tercerizada.

Es, además, menester dividir los egresos según sean gastos operativos y no operativos, vinculándolos a las funciones ejercidas y los riesgos asumidos por las compañías cuyas operaciones se comparan, ya que si reflejan diferencias funcionales tomando en cuenta esos factores, se requeriría un ajuste del margen bruto sobre costo.

Por otra parte, y si los gastos reflejan el desarrollo de una función extra, diferente de las comparables, debería determinarse una compensación adicional para las mismas, Pero, cuando las diferencias en los gastos se originan en la eficiencia o ineficiencia de las empresas, los ajustes del margen bruto no resultarían apropiados. En los casos descriptos, se considera conveniente utilizar complementariamente otros métodos, a fin de comparar resultados.

También pueden realizarse ajustes de homogeneización derivados de los diferentes sistemas contables empleados, pero debe si tenerse en cuenta que el margen considerado es el resultante después de deducir costos directos e indirectos de producción.

Atento a que el método obtiene sus datos de los costos históricos, procede tener en cuenta el costo correspondiente a cada unidad producida, aun cuando ciertos costos, tales como los de materiales, mano de obra o transporte, pueden variar a lo largo de un período, por lo que sería adecuado considerar costos promedio, criterio que también puede adoptarse respecto de grupos de productos o de una particular línea de producción, así como respecto del costo de activos cuando se elaboran simultáneamente productos diferentes y el volumen de la actividad es fluctuante.

Asimismo, y en orden a estimar el margen de utilidad adecuado, pueden usarse los costos de reposición o costos variables o incrementales, existiendo los problemas de evaluación que se plantean cuando las operaciones representan ventas de producción marginal o cuando resulta menester atribuir ciertos costos a vendedores y compradores asociados.

4.4.3.3 El método según la OCDE

El Informe de la OCDE indica que el método del costo más beneficio puede exagerar costos históricos, ignorar la demanda, no reflejar adecuadamente las condiciones competitivas y dar por supuesto un beneficio, mientras que en la vida real los beneficios no están siempre garantizados.

El Informe también indica que la mecánica de incrementar el costo en un margen de beneficio para establecer el precio de venta es una práctica comercial habitual en los contratos de ejecución de obra cuando los costos de producción son elevados y de difícil previsión, como es el caso de las obras a realizar a medio y largo plazo. Para la OCDE, normalmente, dicho porcentaje debe aplicarse sobre los costos directos e indirectos.

4.4.3.4 El método según la legislación de México

En la legislación mexicana este método consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios por la suma del mismo más el porcentaje de utilidad bruta que hubiere pactado la parte relacionada con una parte independiente o lo que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables

4.5 Métodos Alternativos (Método de utilidades comparables CPM (comparable profit method))

4.5.1 Aspectos básicos

Como métodos alternativos, se recogen dos, método de división de ganancias y método del margen neto de la transacción. Previamente, ha de tenerse en cuenta, diferentes enfoques que se halla tras unos y otros métodos. Los métodos clásicos o tradicionales descansan en la comparación de operaciones para hallar directa o indirectamente el precio al cual esa transacción u operación se habría realizado entre partes independientes en condiciones de mercado. En cambio, estos otros métodos tratan de determinar el beneficio derivado de esa operación cómo debería repartirse o distribuirse esos beneficios entre las partes implicadas, teniendo en cuenta cómo se hubiera distribuido de haberse realizado la operación entre partes independientes La OCDE considera como métodos de aplicación preferente los clásicos o tradicionales, frente además a la práctica de EEUU que se ha manifestado siempre inclinada a aplicar métodos de distribución del resultado. En particular, el Informe rechaza la aplicación de métodos que directamente comparen beneficios asumiendo por lo tanto la necesaria presencia de éstos en las operaciones entre partes vinculadas.

4.5.2 Método de partición de utilidades

4.5.2.1 Concepto

El método de la división del beneficio o distribución del resultado consiste en asignar el beneficio derivado de una transacción, un grupo de transacciones o toda una actividad, entre las filiales conexas de una empresa multinacional a cada una de las partes vinculadas, según un grupo de factores que supongan la aportación de cada entidad al beneficio total. Estos factores, entre otros, son: cifra de activos fijos y de negocios, número de empleados, importe de gastos, etcétera, que se considera, que reflejan equitativamente la contribución individual de cada uno al beneficio acumulado. En determinadas ocasiones existen operaciones estrechamente interrelacionadas que no pueden ser evaluadas considerando bases separadas. Bajo estas condiciones, empresas independientes podrían decidir establecer un tipo de sociedad y acordar la división de los beneficios.

Este método puede considerarse, como una variante del método unitario, en la medida en que la fórmula para la distribución de beneficios no está predeterminada sino que se establece después de un análisis funcional de la empresa. En este análisis se consideran:

- a) los hechos y circunstancias concretas,
- b) las funciones que se desempeñan por cada una de las empresas,
- c) los riesgos y responsabilidades que afectan a cada una de ellas,
- d) los activos empleados.

El método del reparto del beneficio supone determinar el resultado que se obtiene globalmente de una operación económica y repartir ese resultado entre las dos entidades vinculadas que la realizan actuando sucesivamente de un modo u otro. De esta manera, se trata de repartir ese beneficio como hubiera sido repartido entre dos empresas independientes que hubieran alcanzado un acuerdo de asociación económica o de "Joint venture" para afrontar esas operaciones.

Tomando como base el hecho que, en circunstancias similares, empresas no vinculadas pueden decidir adoptar una suerte de sociedad, acordando la forma en que repartirán los beneficios, el método de división de

éstos, persigue la eliminación del efecto sobre los mismos, de la condición de transacción controlada. De tal manera, que se busca establecer la división de beneficios que las compañías independientes hubieran esperado obtener al realizar esa operación u otras operaciones. Este método identifica, en principio, el beneficio a ser dividido por las compañías asociadas en las operaciones controladas, para luego distribuirlo entre esas empresas en función de una base económica válida que aproxime la división a la que hubieran esperado y acordado compañías no vinculadas.

4.5.2.2 Aplicación del método

La fórmula para la distribución de los beneficios no está predeterminada, sino que se selecciona tras un análisis funcional completo de la empresa multinacional, tomando en cuenta los hechos y circunstancias específicos de cada operación, las funciones realizadas y los riesgos y responsabilidades incurridos por cada unidad empresarial.

Esta metodología admite dos variantes:

- 1) la división global de beneficios, en la cual se toma la utilidad total de ambas empresas y se la divide de acuerdo a la contribución que realiza cada una,
- 2) la división residual de los beneficios, en la cual se asigna primeramente una rentabilidad mínima a cada una de las entidades participantes y el remanente se asigna de acuerdo a las funciones desempeñadas por cada empresa.

Se aborda en función de beneficios o bien planificados o bien reales. Para ello se pueden utilizar multitud de técnicas, ellas pueden ser:

- a) cashflow descontado,
- b) beneficio en función del capital aplicado,
- c) análisis de la contribución relativa de la función de cada parte vinculada,
- d) análisis residual, partiendo de un beneficio básico por cada tipo de operación y calculando la pérdida o el beneficio residual siguiendo un estudio independiente según los inmatrimoniales aportados.

El contribuyente no tiene por qué conocer el resultado real de la operación en el momento de planificarla, resulta más fácil de aplicar cuanto más se aproximan los principios de actuación de las distintas partes de la empresa multinacional.

Una de las desventajas más sobresalientes de este método es que resulta difícil medir los costos e ingresos de todas las empresas asociadas que participan en las transacciones controladas, lo que demandaría que se declaren los libros y registros sobre bases consolidadas, y la realización de ajustes en las prácticas contables y el tipo de moneda.

Para dividir el beneficio, en primer lugar ha de establecerse el importe del beneficio global de la operación, para posteriormente repartir en función de los criterios económicos más significativos, estos criterios son las condiciones que hubieran sido convenidas entre partes independientes, en circunstancias similares a las del caso que se esté tratando. El beneficio se debe distribuir partiendo del beneficio conjunto derivado de la operación, para esto, han de ajustarse tanto los datos internos de las partes vinculadas, como los datos externos obtenidos del mercado libre, cuando las condiciones pactadas no sean las normales de mercado.

Resulta un método interesante, con serias ventajas, entre ellas se pueden destacar las siguientes:

- a) Tiene en consideración la división real de funciones y responsabilidades
- b) Permite valorar las dos partes de la operación vinculada, analizando cómo se hubieran comportado empresas independientes en la misma situación.

- c) No se basa en transacciones comparables, con lo que supera los problemas de los métodos básicos o tradicionales, por lo que puede utilizarse cuando se identifiquen transacciones entre empresas independientes, en este sentido podría calificar de autosuficiente y muestra flexibilidad para casos específicos.

Entre los inconvenientes que presenta se destacan los siguientes:

- a) En primer lugar la dificultad de aplicación, porque la determinación de fórmula de distribución del beneficio global resulta siempre arbitraria, las empresas independientes no emplean habitualmente una distribución de beneficios para fijar sus precios, con objeto de atenuar este problema, se simplifica mediante la determinación de un nivel adecuado de beneficios sólo para una de las partes vinculadas y se aplican a todas las demás empresas los beneficios restantes.
- b) En segundo lugar, los gastos de explotación de las empresas vinculadas son comparables con los de mercado, además de la dificultad añadida de la homogeneización de la información contable.
- c) Resulta difícil de aplicar, porque obliga a calcular rentas y costos correspondientes a cada operación, homogeneizar las cifras, ajustar las contabilidades.
- d) Resulta difícil obtener datos de mercado útiles.

El beneficio combinado de las empresas puede ser el beneficio total obtenido en las operaciones o uno residual que las representara, el que no podría ser asignado a una de las partes, como el beneficio derivado de intangibles de alto valor.

Para ello, se deben tomar en cuenta los activos utilizados, así como los riesgos asumidos por cada una de ellas, los cuales deben ser valuados con la mayor profundidad posible, tomando en cuenta datos aprovechables del mercado abierto externo, valuación que incluye, por ejemplo, los porcentajes de división de beneficios o los retornos de independientes con funciones comparables.

Este método tiene, además, la ventaja de no estar directamente relacionado con operaciones comparables entre compañías no vinculadas, ya que está basado en la división de funciones entre las compañías asociadas, en tanto que los datos de empresas no vinculadas son importantes para valorar la contribución efectuada por cada una de las vinculadas, por lo que puede ser utilizado aun si no se identifican operaciones comparables en el mercado abierto.

Consecuentemente, se detrae del método una mayor flexibilidad para considerar hechos y circunstancias de las compañías asociadas que no se presentan en compañías independientes, aun cuando constituye un método compatible con el principio de precio normal de mercado abierto, al reflejar cómo actuarían empresas independientes en las mismas circunstancias. Por otra parte, y al evaluarse a las dos partes que intervienen en la transacción, existen menores posibilidades de que se asigne a una de ellas un beneficio improbable, lo cual es altamente relevante cuando se analizan las contribuciones de las partes respecto de una propiedad intangible empleada en las transacciones controladas.

Las posibles dificultades de aplicación del método están constituidas por las que se presentan para obtener información de la compañía asociada situada en el exterior y para medir los ingresos y costos combinados de todas las empresas asociadas que participan en las operaciones controladas, aspecto este último que puede requerir registraciones efectuadas en una base común y ajustes en las prácticas contables y en las monedas. Otros inconvenientes tienen lugar cuando el método se aplica a beneficios operativos y resulta menester reconocer los gastos operativos vinculados a las transacciones que se consideran y asignar costos entre esas operaciones y otras actividades que desarrollan las compañías, así como la circunstancia de que las compañías no vinculadas generalmente no utilizan este método para determinar sus precios, con una excepción posible constituida por las asociaciones transitorias de empresas.

Un aspecto trascendente del método es el configurado por el análisis residual, que divide la asignación de los beneficios combinados de las operaciones controladas en dos etapas.

En la primera, se asigna a cada compañía asociada participante un beneficio que responde a un retorno básico adecuado para el tipo de operaciones en las que se encuentran involucradas, normalmente determinado por una porción del retorno del mercado abierto obtenido por compañías no vinculadas que realizan un tipo similar de operaciones. Ese retorno, en general, no se tiene en cuenta para establecer el que puede generar un único activo de alto valor poseído por los participantes.

En la segunda etapa cualquier utilidad o pérdida residual que resulte después de la división de beneficios efectuada en la primera debe asignarse entre las partes con base en un análisis de los hechos y circunstancias que puedan indicar cómo se distribuye entre partes independientes, constituyendo indicadores útiles a ese efecto las contribuciones de las partes de propiedad intangible y sus posiciones comerciales relativas.

El método de división de beneficios parte de una transacción controlada particular, ya que esos beneficios pueden constituirse en un indicador relevante de que la transacción fue afectada por condiciones que difieren de las que hubieran concertado partes independientes en circunstancias comparables, por lo que en casos excepcionales en los que no resulta posible aplicar los métodos tradicionales, su adopción puede proporcionar una aproximación al precio de transferencia consistente con el ya mencionado principio.

No obstante, los métodos de beneficios de operaciones no deben aplicarse automáticamente por el solo hecho de que existan dificultades en obtener datos, debiendo reconsiderarse al evaluar su confiabilidad los mismos factores que llevaron a concluir que los métodos tradicionales resultaban inaplicables, agregando que más bien la confiabilidad del método aplicado debe determinarse tomando en cuenta diversas circunstancias, tales como el propio principio del precio normal de mercado abierto, como su extensión a la confiabilidad de los ajustes efectuados y a los datos utilizados.

4.5.2.3 El método según la OCDE

La OCDE señala en su Informe que este método puede aplicarse bien teniendo en cuenta la adecuada compensación de las funciones desarrolladas por cada una de las empresas implicadas o bien mediante lo que llama un análisis residual. En el primer caso, establecidas las funciones realizadas por cada empresa involucrada o sus respectivas aportaciones, éstas deben retribuirse adecuadamente, como hubieran hecho empresas independientes, distribuyendo el beneficio total esperado. En cuanto al análisis residual, teóricamente, permite atribuir primero a cada empresa un margen básico de retorno, para luego distribuir el margen residual o remanente.

4.5.2.4 Conclusión

Resumiendo, en este método no se estudia la transacción realizada, sino que se analiza qué parte del beneficio, que se obtiene de una determinada operación, debe atribuirse a cada una de las partes que participan en esa operación. Por tanto, se parte del establecimiento del beneficio global y posteriormente se asigna a las entidades vinculadas, según los criterios preestablecidos. Estos criterios son los que se corresponden con un acuerdo alcanzado en condiciones de libre competencia entre empresas independientes y en las mismas circunstancias. Este método necesita un análisis funcional, de las funciones desarrolladas y de los activos utilizados, así como de los riesgos asumidos por cada entidad vinculada participante.

Finalmente, podemos afirmar que los métodos basados en beneficios sólo serán aceptables si son compatibles con el principio de precio normal de mercado abierto, compatibilidad que requiere que los beneficios originados por una operación controlada particular sean comparados con los que origina una transacción comparable realizada por partes no vinculadas, destacando que en ningún caso pueden ser utilizados para imponer mayor o menor carga a compañías cuyos beneficios se sitúan debajo o arriba del promedio cuando las diferencias observadas se originan en factores comerciales

4.5.3. Método del margen neto de transacción

4.5.3.1 Concepto

Este método consiste en determinar el beneficio de una operación vinculada a partir del beneficio o rendimiento neto que habría obtenido una empresa independiente si realizara esa misma operación. Para alcanzar dicho beneficio comparable se utilizan indicadores de beneficios, entre los que pueden citarse los siguientes:

- a) el beneficio de explotación en relación con las ventas,
- b) el rendimiento de los activos, y
- c) cualesquiera otros indicadores financieros que se manifiesten útiles.

El margen neto, en teoría, debería establecerse tomando como base el margen neto que obtiene el mismo contribuyente en transacciones no controladas comparables. Cuando esto no sea posible, puede servir como orientación el margen que una empresa independiente podría haber obtenido en transacciones comparables. Se necesita un análisis funcional de la empresa asociada y, en el último caso, de la empresa independiente para determinar si las transacciones son comparables.

Una dificultad importante que presenta el método, es que requiere información acerca de transacciones no controladas que pueden no estar disponibles al momento en que se realizan transacciones controladas.

4.5.3.2 Aplicación del método

Para aplicar este método han de practicarse ajustes en los datos obtenidos, con objeto de que el análisis funcional se realice sobre magnitudes equivalentes respecto de la comparabilidad de las empresas que se estén estudiando. Tanto en las empresas vinculadas, como en las consideradas independientes, estos datos habrán de ajustarse para que efectivamente resulten independientes comparables.

Entre sus ventajas destaca que se apoya en información externa de rentabilidad. Estos son menos afectados por las diferencias que inciden en las transacciones. Recordemos que el método antes analizado del precio comparable en el mercado de plena competencia no utilizaba este tipo de datos «externos» del sector.

Respecto a sus inconvenientes, han de señalarse:

- a) que en esta rentabilidad o beneficio externo influyen factores que no tienen trascendencia (o la tienen mucho menor) en el precio o en el margen bruto, y
- b) que el contribuyente tiene serias dificultades prácticas para obtener datos de otras empresas independientes del sector, con los que pueda elaborar el análisis funcional que constituye el método, sin embargo, la Administración tributaria sí maneja muchos datos, y de gran calidad.

Asimismo, su mecanismo de funcionamiento es análogo al método del precio de costo incrementado y al del precio de reventa. Esto es así porque el concepto de comparabilidad de márgenes netos, no se separa mucho del de precio de reventa o del de costo incrementado, excepto por el hecho de que se refiere al margen neto y no al margen bruto. También se da la diferencia de que en el caso que nos ocupa además de los costos directos, que se consideran en los métodos del precio de reventa y del costo incrementado, hay que incluir los costos indirectos.

El margen neto debe establecerse según el obtenido por la misma empresa en operaciones comparables efectuadas por empresas independientes. En consecuencia, como en los métodos tradicionales, habrá que realizar un análisis funcional de las empresas vinculadas y de las no vinculadas, para establecer si son comparables y, en su caso, realizar los ajustes fiscales correspondientes al resultado declarado.

El fundamento para incorporar este método parece haber sido el de aumentar la seguridad frente a determinados abusos que habían sido detectados. Así, por ejemplo, no aceptar comparaciones que eran de carácter muy general.

Con respecto a sus ventajas, se señala como principal que los márgenes netos integran con más facilidad las diferencias en productos y en funciones entre las operaciones vinculadas y las independientes, de lo que lo hacen los precios de los productos y los márgenes brutos de las funciones.

El inconveniente más señalado coincide con el que se imputa al método del beneficio comparable. Este consiste en que determinados factores influyen en el margen neto, como por ejemplo nuevos competidores en el mercado, nuevos productos sustitutos, cambios en la estructura de costos, diferencias en los costos de capital, etc., mientras que éstos no influyen significativamente en el precio o en el margen bruto. No obstante, este método puede acarrear ciertos problemas, dado que el margen neto puede ser afectado por determinados factores, aun cuando éstos no ejerzan influencia sobre el precio o el margen bruto, por lo que resulta necesario tener en cuenta qué aspectos concurren, a los fines de establecer un patrón de comparabilidad especial para el método.

Las cuestiones mencionadas en el párrafo precedente se refieren al desarrollo de funciones comparables en sectores o mercado abierto con diferente nivel de rentabilidad, al grado de similitud requerido por un gran número de datos cuando las operaciones no controladas comparables son realizadas por compañías no vinculadas, a las diferencias existentes en los gastos operativos de las empresas consideradas, a factores tales como la amenaza de nuevos competidores, posiciones competitivas, eficiencia administrativa o de gestión y estrategias individuales, riesgo de productos sustitutos, variaciones en la estructura de costos, distintos costos del capital y grado de experiencia comercial, factores que, a su vez, resultan influenciados por numerosos elementos y a las diferencias que pueden registrarse en el tratamiento dispensado a los gastos operativos y no operativos.

Otros inconvenientes puntualizados están relacionados con que el método sólo es aplicable a una de las compañías asociadas, por lo que pueden tomarse en cuenta muchos factores no relacionados con los precios de transferencia que afectan al margen neto y que lo tornan método confiable, así como con las dificultades que ofrece la determinación de los ajustes apropiados a efectuar, fundamentalmente cuando el contribuyente compra y vende a compañías asociadas.

4.5.3.3 Método según la OCDE

En el Informe de la OCDE de 1979 se expresa este método, según el cual las autoridades fiscales pueden encontrar cierta utilidad en la comparación del rendimiento general de la empresa con el de otras empresas análogas en circunstancias iguales o parecidas. El primer Informe, de 1979, no consideraba la comparación de beneficios como un método en sí mismo, sino una forma de contrastar las valoraciones realizadas por otros métodos. Y ello por no respetar el principio de precios de libre competencia. Las autoridades fiscales estadounidenses sí disponen que sea un método sustantivo.

El Informe de 1979 consideraba que aunque este método podría valer para alguna empresa, con otras no podría usarse. La utilización de ratios como el del rendimiento normal del capital invertido no resulta operativo por la imprecisión del concepto, cuando se aplica a casos concretos que se pretenden comparar. En este sentido, dos empresas independientes no tienen por qué tener similares ratios de estas características.

En la mayoría de los países la comparación de beneficios se aplica únicamente como método para seleccionar las empresas que se han de evaluar. Así un beneficio inferior a la media del sector puede permitir a la autoridad fiscal seleccionar aquellas empresas que no están utilizando unos precios prudentes o adecuados. Este método se ha incluido en el artículo 111 de la Ordenanza de imposición sobre la renta de Israel, que se aplica cuando el negocio “no produce beneficios a la persona residente o éstos son inferiores a los beneficios ordinarios que pueden esperarse de ese negocio”, y también en el artículo 53 párrafo 2 del Decreto de imposición sobre la renta de 1976 de Nueva Zelanda y en la legislación de Hong Kong.

La OCDE considera que la utilización de un intervalo de resultados, en lugar de solamente un valor de mercado, atenúa las posibles inexactitudes provocadas por los factores antes indicados. Asimismo, aconseja utilizar la información más dable, y en ese sentido aconseja preferir los datos de aquella empresa que no tenga activos inmateriales valiosos o únicos, así como emplear información de las empresas de varios años y no de uno solo.

Finalmente, la OCDE define el método del margen neto como una combinación de los métodos tradicionales del margen de reventa y del costo incrementado. Asimismo, es considerado como un método de contraste o complementario de los anteriores. Mediante la adecuada comparación de los márgenes netos de otras empresas independientes que desarrollen similares funciones, se trata de hallar ese margen en neto que debería obtener una empresa en sus operaciones con otras empresas vinculadas.

4.5.3.4 Conclusión

El método puede ofrecer una solución práctica a problemas de precios de transferencia que de otra manera serían insolubles si se aplica prudentemente y efectuando ajustes apropiados, pero no debe ser utilizado a menos que el margen neto se establezca considerando operaciones comparables del mismo contribuyente en circunstancias comparables, o, cuando las operaciones comparables sean de una compañía independiente, las diferencias entre las empresas consideradas que afectan al margen neto lo sean adecuadamente.

4.6 Caso práctico de Xicotencatl, S.A. DE CV

4.6.1 Descripción de la empresa

Datos generales de la empresa.

La Cervecería Xicotencatl, S.A DE C.V., es fundada en 1925, para el año de 1991 se inicia la consolidación de Xicotencatl al integrarse bajo una sola sociedad tenedora, cuyo principal activo es la participación mayoritaria del 76.75% en el capital de la subtenedora de acciones denominada Diblo, S.A. de C.V., la cual tiene a su cargo un grupo de empresas dedicadas a la producción, distribución, venta, importación e importación de cerveza, a través de la cual Xicotencatl se consolida como el principal productor en términos de volumen y venta y distribuidor de cerveza.

Su denominación social es Grupo Xicotencatl, es una empresa líder en la elaboración, distribución y venta de cerveza en México, la cual cotiza en la Bolsa Mexicana de Valores con la clave de pizarra XIXOC, distribuye y vende 10 marcas de cerveza en México y exporta 5 marcas a 150 países e importa cerveza producida por Anheuser-Busch.

Misión de la empresa.

Se encarga de fabricar, distribuir y vender cerveza de calidad, ya que a partir de 1999, se han instalado los sistemas de Calidad Total ISO 9000, teniendo un precio competitivo, con respecto a las cervezas tanto importadas como las fabricadas en México, optimizando recursos, superando las expectativas del cliente, con la colaboración de todo el personal, proveedores y distribuidores, contribuyendo a su desarrollo económico, cultural y social, mejorando la rentabilidad del negocio, protegiendo el medio ambiente y cooperando con el progreso de la comunidad y el país.

Análisis descriptivo de las operaciones.

Xicotencatl es responsable de llevar a cabo todo el proceso de la elaboración de la cerveza y está conformada por siete plantas cerveceras ubicadas en la República Mexicana

Las operaciones que realiza únicamente son la producción y venta de cerveza, en la cual se muestran a continuación las siguientes diez marcas que elaboran:

Marca	Cobertura
Xico Extra	Nacional y Exportación
Xico Especial	Nacional y Exportación
Xico Light	Exportación
Xico Light	Nacional
Pacífico	Regional (costa noroeste mexicana),Expo.
Estrella	Regional (occidente de México)
Victoria	Regional (centro de México)
León Negra	Regional (sureste de México)
Montejo	Regional (sureste de México)

Importa Anheuser-Busch

Budweiser

Bud Light

O'Douls

Subsidiarias.

Procermex, fundada en 1985, con oficinas en San Antonio, Texas, atiende al territorio norteamericano; Canacermex, instalada en 1999 en Québec, se ocupa de Canadá; a Eurocermex, con sede en Bélgica, le corresponde África, el Medio Oriente y los países europeos, con excepción de España, ya que en este caso se creó especialmente la empresa, respondiendo a los lazos de afecto con el país origen de los fundadores del Grupo, Asiacermex tiene oficinas en Singapur y Corea, y Latincermex, en Costa Rica y Argentina

Abastecimiento de materias primas.

La materia prima más importante es la malta, Xicotencatl tiene en operación tres fábricas de malta, siendo estas las proveedoras a nivel nacional, en contadas ocasiones se abastecen de cebada y malta de proveedores internacionales, cuando por alguna circunstancia se presenta un déficit en la producción de ésta a nivel nacional, y esto se presenta por factores climatológicos que afectan a la cosecha. En la compra del grits y el arroz se compra primordialmente en el mercado nacional, pero en algunas ocasiones es necesario abastecerse por el exterior. Para la producción del lúpulo es necesario importar la totalidad de éste, de otros países, principalmente de Estados Unidos, ya que por factores climatológicos no existe la producción de ésta materia prima a nivel nacional.

En la oficina central de Xicotencatl tiene la función de abastecer, a empresas subsidiarias y asociadas, a través de proveedores externos; los principales insumos de las subsidiarias son. La cebada, grits, arroz, lúpulo, botella, cartón, plastitapa, bote y equipo de transporte y toda maquinaria para las distintas fábricas de cerveza.

La empresa tiene los insumos necesarios para la elaboración de la cerveza, cuenta con empresas subsidiarias y/o asociadas, como las empresas malteras y las fabricantes de plastitapa, fleteras, envase de vidrio, cartón y bote, que tienen participación minoritaria, permitiéndole tener un buen control, tanto de abastecimiento, fabricación de maquinaria y calidad de materiales, como del proceso productivo y entrega del producto terminado.

Canales de distribución.

Xicotencatl tiene su propia red de distribución que permite llevar el producto a los diferentes puntos de ventas, las distribuidoras compran de manera directa el producto a las distintas plantas, dependiendo de la ubicación geográfica; las distribuidoras se encargan de manera particular en su región de realizar la entrega a los distintos puntos de venta, ya sea a sub-agencias que se encargan de distribuir la cerveza a los respectivos clientes.

Se han instalado los sistemas de Calidad Total ISO 9000 en distribuidoras controladas directamente por Xicotencatl, para distribuir eficientemente a todos los estados de la República Mexicana.

Algunos de los canales que se utilizan para distribuir la cerveza son los siguientes puntos de venta:

- Detallistas: Son tiendas de abarrotes que cuentan con equipo eléctrico de refrigeración que son propiedad de las distribuidoras.

- Xicoteloramás y Extra: Son establecimientos comerciales, cuyo giro principal es la venta de cerveza y otros consumos de primera necesidad.
- Tiendas de vinos y licores: Son comercios especializados en vinos, licores y cerveza y cuentan con equipo de refrigeración proporcionado por las distribuidoras.
- Autoservicios y mini-supers: Pertenecen a cadenas comerciales con cobertura regional o nacional, con exhibición de estanterías.
- Hoteles y restaurantes: Son venta de consumo inmediato y el consumo en ese lugar, tiene rutas especializadas debido a la complejidad y la variedad de clientes.
- Mayoristas: Llega principalmente a rancherías y poblaciones muy alejadas las cuales tienen dificultad de acceso.
- Pedidos a domicilio. Es un servicio de ventas especial para el hogar.

Las distribuidoras son las únicas autorizadas para realizar los pedidos y las compras a las plantas, y por esto cuentan con transporte propio. Xicotencatl, a través de sus empresas subsidiarias distribuye las cervezas Budweiser, Bud Light y O'Douls.

Recursos humanos.

El personal de Xicotencatl, está integrado en las áreas de operaciones y ventas, en el 2003 se contaba con 47,593 empleados (881 empleados menos que el año anterior), de los cuales 23,785 (49.9%) son empleados no sindicalizados y 23,808 (50.1%) son empleados sindicalizados.

Se rige por contratos colectivos, con revisión salarial anual, revisión sobre prestaciones contractuales y cada dos años se realiza una cláusula del contrato.

Regulaciones gubernamentales.

a) Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS)

Este impuesto tiene un efecto directo en el precio de venta de la cerveza por si se llega a realizar algún cambio. La tasa del IEPS representa el 25.0% del precio de la cerveza, según la LIEPS en su artículo 2.0

b) Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El impuesto importante en el precio de venta representa el 15%.

c) Reglamentación en relación con el producto.

Existen varias regulaciones gubernamentales, estas varían según las leyes locales de las entidades federativas, y municipios en donde se distribuye y vende cerveza, puede ser conforme a la edad mínima para consumir cerveza, requisitos que deben cumplirse para la publicidad del producto, requisitos sanitarios, horarios, lugares autorizados para su venta, así como la inclusión de leyendas orientadas al control en el consumo del producto.

d) Reglamentación en relación con el medio ambiente.

La Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT), expide las normas técnicas ecológicas, estableciendo los límites máximos permisibles de contaminantes, mismas que Xicotencatl está sujeto y ha cumplido hasta la fecha.

Área de ventas.

Xicotencatl se encarga de distribuir sus productos en todos los estados del país por medio de 449 agencias y bus-agencias, que son propiedad de Xicotencatl, la cual ejerce un control directo en su administración a través de su participación mayoritaria en diversas subsidiarias.

Para cumplir con este objetivo al cierre del 2003 se contaba con 11,823 vehículos, reduciendo casi el 2% respecto al número de unidades al cierre del 2002. Entre los principales tipos de vehículos que utilizan están: los tracto-camiones, remolques o cajas, camiones de reparto, camionetas pick-up y doble rodada, montacargas y automóviles para supervisión.

La empresa tiene aseguradas sus plantas, bodegas y oficinas contra incendio, temblor, robo y siniestros, también cuenta con seguros contra pérdidas y contingencias por manejo de efectivo, seguro para transporte de mercancía, y equipo de transporte.

Ventas.

Los principales ingresos vienen de las diez marcas de cervezas que Xicotencatl distribuye en México y en el extranjero

Ventas en millones de Hectolitros en el 2003

Ventas de Cerveza	Millones Hectolitros	%
Nacional	30.10	71.8
Exportación	11.82	28.2

Fuente: Informe Anual de 2003 de Grupo Xicotencatl

Ventas Netas de Grupo Xicotencatl

Cifras en millones de pesos constantes al 31 de diciembre de 2003

Ventas Netas	Millones de Pesos	%
Nacional	29,651	73.3
Exportación	10,803	26.7
Total	40,454	100.00

Fuente: Informe Anual de 2003 de Grupo Xicotencatl

Información financiera por zona geográfica del mercado nacional.

El porcentaje de ventas por zona geográfica se muestra a continuación, respecto a los dos últimos ejercicios.

Zonas	2003	2002
Norte	22.3%	22.7%
Centro	58.6%	58.6%
Sur	19.1%	18.7%
Total	100.00%	100.00%

Fuente: http://emisnet.bmv.com.mx/informes/infoanua_5443_2004.pdf

Como podemos observar en el centro es donde se concentra la mayor venta de la cerveza de Xicotencatl , pero sin dejar de abarcar el norte y sur de México.

Mercado de exportación.

En las ventas de exportación se ha mantenido un crecimiento , al cierre del 2003, las ventas de exportación representaron el 26.7% de las ventas netas totales de Xicotencatl , como se muestra a continuación.

Mercados	2003	2002
Ventas Netas Totales (millones de pesos)	40,454	38,490
Doméstico	73.3%	75.7%
Exportación	26.7%	24.3%

Fuente: http://emisnet.bmv.com.mx/informes/infoanua_5443_2004.pdf

El volumen de ventas de exportación de Xicotencatl se distribuye de la siguiente manera:

Destino de Exportación	%
E.U.A. y Canadá	90.37
Europa	4.87
Asia y Oceanía	3.09
Latinoamérica	1.67
Total	100.00

Fuente: http://emisnet.bmv.com.mx/informes/infoanua_5443_2004.pdf

Desde 1981 la marca Xicotencatl Extra se ha convertido en la marca líder en ventas de la industria cervecera mexicana, en el 2003 Xicotencatl Extra alcanzó una participación del 32.9% del mercado nacional, la cual se constituye como el producto líder de la industria cervecera mexicana.

En Estados Unidos la cerveza Xicotencatl Extra se ha mantenido durante los últimos siete años como la cerveza importada de mayor venta, al igual que en Canadá. Durante el 2003 Xicotencatl Extra incremento su participación en el mercado de E.U.A. logrando posicionarse con 29.8% de las cervezas importadas en E.U.A.

Xicotencatl tiene cuatro marcas más entre las 25 cervezas de importación más vendidas en los E.U.A., en el año 2003 la marca Xicotencatl especial se ubicó en el séptimo lugar, mientras que Xicotencatl Light llegó a la novena posición.

Las cervezas Xicotencatl mantienen un liderazgo en los países como Bélgica, Israel, Holanda; Turquía y España.

También en los países de América Latina como Costa Rica, Jamaica, República Dominicana, Ecuador, Guatemala, Nicaragua y El Salvador.

Los productos de Xicotencatl tienen gran competitividad entre las más grandes y reconocidas compañías y marcas a nivel mundial, posicionando en el 2003 a Xicotencatl Extra como la cuarta cerveza de mayor venta en el mundo.

Posicionamiento de las cervezas en el 2002.

Posición	Marca	2002
1	Budweiser	38.4
2	Bud Light	37.8
3	Skol	27.0
4	Xicotencatl Extra	22.8
5	Heineken	19.5
6	Asahi Super Dry	14.5
7	Coors Light	17.0
8	Millar Litey	15.7
9	Brama Chopp	13.0
10	Polar	12.3

Fuente: http://emisnet.bmv.com.mx/informes/infoanua_5443_2004.pdf

4.6.2. Desarrollo

Para llevar a cabo los precios de transferencia es indispensable obtener información cualitativa y cuantitativa de la empresa a examinar. Por esta razón nos enfrentamos al problema real de precios de transferencia que es el uso de la información confidencial y aun dentro de las corporaciones es de uso restringido.

Para que el caso práctico sea 100% real es indispensable que la empresa nos autoriza su información, por razones obvias no es posible contar con esta información, por lo que hemos decidido manejar información cualitativa hipotética y considerando cifras arbitrarias para nuestra empresa

Proporcionaremos sus Estados Financieros Consolidados de las empresas relacionadas e independientes y realizaremos un análisis porcentual de los estados, resaltando los rubros más importantes para considerar los precios de transferencia.

Antes de aplicar los métodos de PT, debemos recordar que no toda la información que se requiere para llevar a cabo estos métodos, ha sido proporcionada y por consecuencia, los datos necesarios los hemos sacados hipotéticos o aproximados con base a los datos obtenidos. Estos datos se identificarán con una marca (*).

* aproximado

** Hipotético

Distinguiremos cuales son las empresas relacionadas y la independiente con las características de su producto, recordando que nuestra empresa a analizar es Grupo Xicotencatl .

Relacionada: Anheuser-Busch ----- Estados Unidos.

Relacionada: Grupo Xicotencatl ----- México.

Independiente: FEMSA ----- México.

Características de la cerveza.

Cerveza: Xicotencatl Extra

Tipo: Clara

Envase: Botella de 325ml retornable

Origen: México

Exportación: EUA

Impuestos en México:

Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio (IEPS): 25%

Impuesto al Valor Agregado (IVA): 15%

Impuesto Sobre la Renta: 30%

Impuestos en EUA.

Con el TLCAN el arancel para las cervezas a la fecha a sido eliminado.

Impuesto Sobre la Renta: 34%

4.6.2.1 operaciones

La integración de las ventas netas se muestra a continuación.

Grupo Xicotencatl S.A. DE CV

(Millones de pesos constantes al 31 de diciembre de 2003)

Ventas de Cervezas	2003
Nacional	25,962
Exportación	10,803
Otros ingresos	3,689
Total	40,454

Fuente: Informe anual

Exportación

Ventas Netas	10,803
Participación	75% * (2)
Total	8102.25

2) Tomando como base la cerveza xx lager del porcentaje que exporta 23.7

Empresa Independiente a Comparar.

Los dos productos a comparar son de la empresa FEMSA Cerveza, S.A. de C.V., la cual se encarga de producir, distribuir y vender, es una empresa mexicana, la cual exporta a más de 70 países entre ellos a E.U.A.

Características de las cervezas.

Cerveza: XX Lager

Tipo: Clara

Envase: Botella de 325ml retornable

Origen: México

Exportación: EUA

Cerveza: Sol

Tipo: Clara

Envase: Botella de 325ml retornable

Origen: México

Exportación: EUA

4.6.2.2 Aplicación de los métodos.

Se aplicaran los seis métodos establecidos en México por la LISR en su artículo 216.

El precio es basado conforme a la Procuraduría Federal de Consumidor (PROFECO), tomando en consideración la eliminación de los impuestos en México para poder sacar un precio aproximado de la cerveza al exportar.

Método de Precio Comparable No Controlado.

Se va a realizar la comparación entre partes independientes con operaciones entre partes no relacionadas.

La parte independiente es la empresa FEMSA la cual participa con sus dos marcas de cerveza la SOL y XX Lager.

De las cervezas comparables se tomará un límite superior y un inferior y se determinará si la cerveza Xicotencatl Extra está dentro de éste rango.

Cerveza	Xicotencatl	Sol	XX
	Extra		Lager
Precio (6 cervezas)	\$27.08 (3)	28.00 (3)	29.65 (3)
Impuesto	15% IVA	15% IVA	15% IVA
	25% IEPS	25% IEPS	25% IEPS
Precio Unitario sin Impuesto	\$3	\$3.2	\$3.9
Precio por 1000 Litros	9000(3 ^a)	9600(3b)	11700(3c)

Fuente: Elaboración Propia.

3) PROFECO.

Total de precio por litro.

3a) El precio por litro de la cerveza Xicotencatl extra lo tomamos por la aproximación de que:

\$ 3 = 1 botella = 325 ml

\$9 = 3 botellas = 1litro (aprox)

3b) El precio por litro de la cerveza sol lo tomamos por la aproximación de que:

\$ 3.2 = 1 botella = 325 ml

\$9.6 = 3 botellas = 1litro (aprox)

3c) El precio por litro de la cerveza xx lager lo tomamos por la aproximación de que:

\$ 3.9 = 1 botella = 325 ml

\$11.7 = 3 botellas = 1litro (aprox)

Límite superior: 3.9

Límite inferior: 3.2

Cerveza Xicotencatl Extra: 3.0

Al obtener el límite superior y límite inferior determinadas al analizar las otras cervezas podemos determinar que la cerveza Xicotencatl está por debajo del rango obtenido.

Método de Precio de Reventa.

En éste método podemos observar cuando la empresa asociada adquiere los bienes de una empresa relacionada y los vende a clientes quienes son independientes.

Grupo Xicotencatl :

Porcentaje de exportación de grupo Xicotencatl : 26.7%

Porcentaje de exportación de Xicotencatl Extra: 75%

Ventas de cerveza.

Ventas 10,803 ----- 75% (4a)

Cto. Vta 4) 4779 ----- 75% (4b)

UB \$ 6024

4) Se toma como base el porcentaje de exportación de 26.7% del costo de venta del

Estado de resultados.

FEMSA:

Porcentaje de exportación: 7%

Porcentaje de exportación de Sol: 11.6% **

Porcentaje de exportación de XX Lager: 23.7% **

Ventas de Cerveza

Ventas 5) 1534.68 ----- 11.6% (5a ----- 23.7% (5b

Cto. Vta. 6) 659.75 ----- 11.6% (6a ----- 23.7% (6b

UB 874.93

5) y 6) Estado de Resultados de la Cerveza FEMSA tomando como base el porcentaje de exportación 7%.

Grupo Xicotencatl vende la cerveza Xicotencatl extra a Estados Unidos a \$900** el hectolitro, y ellos a su vez lo venden a \$2100** el hectolitro.

	GRUPO	FEMSA	FEMSA
	Xicotencatl	(SOL)	(XX Lager)
	(Xicotencatl Extra)		
Ventas	8102.25(4a)	178.022(5a)	363.719(5b)
Costo de ventas	3584.25(4b)	76.531(6a)	156.360(6b)
Utilidad bruta	4518	101.491	207.359
UB/Vtas.	55%	60%	57%

Fuente: Elaboración Propia.

Limite superior: 60%

Limite inferior: 57%

Cerveza Xicotencatl extra: 55%

Determinando el rango observamos que la cerveza Xicotencatl extra está por debajo de éste. Aplicaremos la siguiente fórmula, para ver si el precio en que lo venden es correcto.

$$P = \$ 2100 (1 - 55.0)$$

$$P = 945$$

El precio sigue estando por debajo del rango de acuerdo al total de precio por PROFECO (3b y 3c)

Método de Costo Más Margen

No es aplicable debido a que cuando se compra materia prima de un proveedor externo ésta es utilizada inmediatamente para elaborar la cerveza, y no es vuelta a vender a una subsidiaria la cual no esta generando ninguna transacción y por consecuencia no realiza por éste método ningún precio de transferencia.

Método de Participación de Utilidades.

Se aplicará cuando las transacciones están sumamente relacionadas y están controladas y una le vende un producto a la otra y luego se dividirán las utilidades.

Se tomaran en consideración dos filiales de Grupo Xicotencatl , una es Procermex que se encuentra en Estados unidos y la otra es Canacermex que se encuentra en Canadá, éstas están encargadas de distribuir la cerveza de grupo Xicotencatl en sus respectivos países.

Como no se cuenta con los Estados Financieros no consolidados de dichas empresas se tomará hipotéticamente una total de hectolitros que se pudieron vender del Estado de Resultado Consolidado de Grupo Xicotencatl .

Ventas de las filiales.

Ventas	Hectolitros	Precio por	Total en miles
		hectolitro	
Procermex	800 000**(7	900**(9	720,200
Canacermex	450 000**(8	900**(10	405,800
			1,125000

Fuente: Elaboración Propia

7) y 8) Una cantidad hipotética de los hectolitros vendidos por exportación.

9) y 10) Del total de precio por litro. (Observar en el inciso 3a).

Los estados de resultados de la dos subsidiarias se sacarán conforme al porcentaje del Estado de Resultado (Nota 1) de grupo Xicotencatl.

10,803 ----- 100%

800 ----- ?

800 ----- 7.4%

10,803 ----- 100%

450 ----- ?

450 ----- 4.2%

Estado de Resultados de las filiales.

	Grupo Xicotencatl	Procermex	Canacermex	Global
Ventas	10,803	7994	4537	23334
Costo	4779	3536	2007	10322
Ut. Bruta	6024	4458	2530	13012
Gtos. Opera	3122	2310	1311	6743
Utilidad	2902	2148	1219	6269

Fuente: Elaboración Propia.

La utilidad global de operación es de 6,269

Se utilizara el costo para prorratear la utilidad, ya que es un rubro en el que se puede manipular fácilmente o lograr ver mas claramente si se tienen precios de transferencia; la autoridad es el que decide que rubro tomar, si activos, costos o gastos.

Prorrateo de acuerdo a los costos.

	Costo	%
Grupo Xicotencatl	4779	46.29
Procermex	3536	34.25
Canacermex	2007	19.44
	10322	100

Fuente: Elaboración Propia.

Reasignación de la UOG

	UO contribuyente	UO reasignada	Diferencia
Grupo Xicotencatl	2902	2902	0
Procermex	2148	2148	0
Canacermex	1219	1219	0
	6269	6269	0

Fuente: Elaboración Propia.

Podemos observar que con este método no hay reasignación de utilidad.

Método de Residual de Participación de Utilidades.

No la podemos aplicar debido a que no se cuenta con la información de las operaciones relacionadas e independientes que se llevan por cada compañía de grupo para determinar la utilidad de operaciones.

Método de Márgenes Transaccionales

Este método revisa la utilidad en base a los costos, activos y ventas, por medio de razones financieras y para esto aplicaremos cinco razones financieras a la empresa que estamos analizando y a las empresas comparables que escogimos en base a que tienen similares características.

1. Margen Bruto Sobre Ventas.

$$\text{MBV} = \text{Utilidad Bruta} / \text{Ventas}$$

2. Margen Operativo Sobre Ventas.

$$\text{MOV} = \text{Utilidad de Operación} / \text{Ventas}$$

3. Margen Neto Sobre Ventas.

$$\text{MNV} = \text{Utilidad Neta} / \text{Ventas}$$

4. Rendimiento Sobre Inversión.

$$\text{ROI} = \text{Utilidad Neta} / \text{Capital Contable}$$

5. Rendimiento Sobre Activos.

$$\text{ROA} = \text{Utilidad Neta} / \text{Activo Total}$$

Grupo Xicotencatl

$$1. \text{MBV} = 22,556,639 / 36,764,883 = 61.35\%$$

$$2. \text{MOV} = 10,886,174 / 36,764,883 = 29.56\%$$

$$3. \text{MNV} = 6,334,876 / 36,764,883 = 17.23\%$$

$$4. \text{ROI} = 6,334,876 / 39,712,115 = 15.95\%$$

$$5. \text{ROA} = 6,334,876 / 64,054,513 = 9.88\%$$

FEMSA

$$1. \text{MBV} = 36,520 / 75,597 = 48.30\%$$

$$2. \text{MOV} = 12,084 / 75,597 = 15.98\%$$

$$3. \text{MNV} = 4,657 / 75,597 = 6.1\%$$

$$4. \text{ROI} = 4,657 / 48,672 = 9.5\%$$

$$5. \text{ROA} = 4,657 / 111,653 = 4.17\%$$

No podemos definir si este método le conviene a la empresa grupo Xicotencatl porque no tenemos otra empresa comparable para sacar el rango arm's length y ver si esta dentro de éste.

Resultados de los métodos de transferencia.

A continuación se presentan los resultados aplicados a cada método.

Método	Cerveza Xicotencatl	Sol	XX lager
Precio Comparable No Controlado	9240	9600	11700
Precio de Reventa	55%	60%	57%
Costo más Margen	NA	NA	NA
Participación de Utilidades	0	NA	NA
Residual de Participación de Utilidades	NA	NA	NA
Márgenes Transaccionales	NA	NA	NA

Fuente: Elaboración Propia.

Al observar éste cuadro podemos reflejar que Grupo Xicotencatl está por debajo de los límites de las partes independientes aplicadas en México.

Por el análisis realizado anteriormente a los métodos de precio de transferencia se determinará cual es el que le conviene más a la empresa.

Mejor método para la Empresa.

Precio Comparable No Controlado	Este es el más recomendable para la empresa ya que se puede comparar con precios independientes de las empresas y tiene un buen precio competitivo en el mercado por su gran volumen de ventas y así puede costear por debajo de las marcas competitivas, teniendo las similitudes en las características de la cerveza.
Precio de Reventa	Es un método en el que puede variar el precio al venderlo y puede haber mayor manipulación de precio.

Costo más Margen	No se aplica porque la materia prima que se compra se utiliza inmediatamente y no es vuelta a vender.
Participación de Utilidades	Al analizar el método no se reasigna ninguna utilidad y no se logra la obtención correcta de dicho método para poder ver como es repartida la utilidad entre sus filiales.
Residual de Participación de Utilidades	Se necesitan las operaciones relacionadas e independientes llevadas por cada una de las empresas, al no contar con esta información no podemos aplicar este método.
Márgenes Transaccionales	Al sacar las razones financieras de las dos empresas comparadas no podemos ver si la empresa grupo Xicotencatl esta dentro del rango arm's lenght ya que es una limitación que tenemos en la elaboración de éste tesis porque comparamos solo con una empresa pero con dos marcas diferentes y necesitamos de otra empresa. Y no podemos realizar la correcta aplicación de éste método.

Fuente: Elaboración Propia.

4.6.3 Análisis porcentual.

Realizaremos un análisis de las dos empresas relacionadas y la empresa independiente sobre sus Estados Financieros en forma porcentual para lograr una comparación éstos Estados Financieros los encontraremos como anexos.

Tomaremos los rubros más importantes para realizar un análisis los cuales se resaltaran con una franja amarilla.

A continuación se mostrarán los rubros a analizar.

	Grupo Xicotencatl	Anheuser-Busch	FEMSA
Ventas Netas	100	100	100
Costo de Ventas	48	60	52
Utilidad de Operación	29	20	16
Impuesto	14	8	4
Utilidad Neta	17	15	6

Observando los resultados de los porcentajes de las tres empresas, FEMSA tiene menor porcentaje en los rubros, menos, en el costo de venta que es mayor que Grupo Xicotencatl , pero Anheuser-Busch y Grupo Xicotencatl tienen un mayor porcentaje comparado con la empresa independiente, esto nos puede representar que grupo Xicotencatl puede hacer transferencia de sus precios en sus utilidades para no pagar el impuesto correspondiente que se le asignaría en México.

CONCLUSION

La globalización de la economía mundial progresa día a día, manifestándose a través del establecimiento de empresas en varios países, con una sede central. Las empresas pueden estructurarse de manera centralizada o descentralizada; en el primer caso la dirección se encuentra diseñada como única responsable de las decisiones globales de la empresa; en el segundo, generalmente en las grandes empresas, la toma de decisiones se descentraliza, la descentralización se consigue delimitando las unidades autónomas de la empresa con el objetivo de conseguir economías de escala. En una estructura descentralizada, la dirección central asume la planificación de las estrategias a seguir por la empresa a largo plazo. El fenómeno de la descentralización alcanza su manifestación más significativa cuando las divisiones se transforman en empresas filiales de una matriz.

Las empresas multinacionales han venido empleando desde su aparición mecanismos para reducir su fiscalidad. Las administraciones tributarias de todos los países prestan cada vez más atención a la disminución en la recaudación por el traslado de beneficios a otros países, que pudieran ser sometidos a imposición. Esta pérdida de beneficios o bases imponibles se obtiene mediante la entrega de mercancías, tecnología, marcas, prestación de servicios o préstamos entre empresas vinculadas a precios ficticios, que permiten dicha transferencia. El tratamiento de este tema es complicado; tanto por la dificultad de definir la existencia y la cuantía de un precio ficticio como por la intervención de varias Administraciones tributarias. Estas tienden habitualmente a intentar gravar con sus impuestos la mayor parte del beneficio que es capaz de establecer respecto de cada operación. A la vez, no desean perturbar las inversiones de capital en sus territorios reconociendo que una imposición excesiva puede alejar la empresa de sus dominios.

Para complicar aún más el tema, la normativa fiscal aplicable no es únicamente la interna de cada Estado, sino que ha de prestarse una atención primordial a los Convenios para evitar la doble imposición así como al resto de normas que se superpongan a las internas. Cada autoridad fiscal intenta desarrollar sus mejores habilidades para integrar, con el mayor beneficio, los elementos anteriores y con ello conseguir la mayor recaudación posible, con la mayor inversión y el control del capital en su territorio y salvaguardando sus relaciones internacionales respecto de otros ámbitos.

A su vez, el comercio y las relaciones económicas internacionales se basan en gran parte en los intercambios de mercancías, servicios, préstamos o tecnología entre las empresas multinacionales. La determinación de las cargas tributarias de dichas empresas, en cada país, obliga asimismo a la fijación de los precios adecuados correspondientes a dichos intercambios o transacciones. Las transacciones comerciales, entre los diferentes establecimientos o filiales de un grupo empresarial multinacional, no tienen por qué estar sometidas a las mismas relaciones y fuerzas que intervienen en los mercados; y en la práctica no lo suelen estar. Como principales razones de divergencia, entre los denominados precios de transferencia y los precios de mercado, podrían señalarse las relacionadas con políticas de mercado, financieras y, especialmente las de minimización de la fiscalidad dentro de los grupos multinacionales.

Las administraciones tributarias, de las diferentes naciones, han establecido controles con objeto de evitar estas prácticas así como de impedir la utilización de regímenes fiscales privilegiados. De esta manera, se pretende que los precios no se alteren y con ello no se distorsione la aplicación de los impuestos. Sin embargo, los precios ficticios se han extendido por la esfera internacional a causa de ciertos elementos que han acompañado y favorecido en los últimos años la internacionalización de las empresas. Entre otros, pueden citarse los siguientes:

- a) La inestabilidad de los tipos de cambio

- b) Una elevación en el volumen absoluto de las transacciones entre compañías del mismo grupo.
- c) La liberalización de los mercados de capitales.
- d) La liberalización de actividades empresariales.
- e) Los avances en las comunicaciones, especialmente las telecomunicaciones.
- f) Las estrategias de planificación fiscal, que han provocado un aumento simultáneo de los controles aplicados por las autoridades fiscales.

Las empresas multinacionales continuarán en el futuro, como en el pasado, realizando operaciones entre sus filiales y sus matrices entregando bienes tangibles, inmateriales y prestando servicios. Por ello, toda la problemática que afecta a los precios.

Anexo 1. Modelo de la ONU.

Modelo De Las Naciones Unidas Sobre La Doble Tributación

Del 15 De Octubre De 1980

CAPITULO I

AMBITO DE LA CONVENCION

ARTÍCULO 1

Personas Comprendidas

La presente Convención se aplicara a las personas que sean residentes de uno de los estados Contratantes

ARTÍCULO 2

Impuestos Comprendidas

1. *La presente Convención se aplicara a los impuestos sobre la renta [y el capital] establecidos en nombre de un Estado Contratante, de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación.*
2. *Se consideraran como impuestos sobre la renta [o el capital] todos los que graven la totalidad de las rentas [o del capital] o los elementos de renta [o del capital], incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como los impuestos sobre la plusvalía.*
3. *Los impuestos existentes a los que se aplicara la Convención son en particular:*
 - a) *(En el Estado A):* _____
 - b) *(En el estado B):* _____
4. *La Convención se aplicara también a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse después de la firma de la Convención, para sustituir a los impuestos actuales o además de estos. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se notificaran al final de cada año cualquier modificación que introduzcan en su respectiva legislación fiscal.*

CAPITULO II

DEFINICIONES

ARTÍCULO 3

Definiciones Generales

A los efectos de la presente Convención, y al menos que el contexto requiera otra interpretación, se entenderá que:

a) El termino “persona” comprende las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas;

b) El termino “sociedad”, significa cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos fiscales;

c) Las expresiones “empresa de un Estado Contratante” y “empresa del otro Estado Contratante” significaran respectivamente, una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante y una empresa explotada por un residente de otro Estado Contratante.

d) La expresión “trafico internacional” significa el transporte en naves o aeronaves explotadas por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado Contratante, excepto cuando la nave o aeronave se explote exclusivamente entre lugares del otro Estado Contratante;

e) La expresión “autoridades competentes” significa:

(I) (En el Estado A): _____

(II) (En el Estado B): _____

2. A los efectos de aplicación de la convención por un Estado Contratante, cualquier término o expresión no definidos de otra forma tendrá, a menos que el contexto requiera otra cosa, el sentido que le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos objeto de la presente Convención.

ARTÍCULO 4

Residentes

1. A los efectos de la presente Convención, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa que cualquier persona en virtud de la legislación de ese Estado, este sujeta a impuestos en el por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo.

2. Cuando en virtud de lo dispuesto en el parrafo1, una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su residencia se determinara de conformidad con las normas siguientes:

a) Se considerara que reside en el Estado Contratante donde tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados Contratantes, se considerara que reside en el Estado Contratante donde mantenga relaciones personales y económicas mas estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no puede determinarse el Estado Contratante donde esta su centro de intereses vitales o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados Contratantes, se considerara que es residente del Estado donde viva habitualmente;

c) Si tiene una residencia habitual en ambos Estados Contratantes o no la tiene en ninguno de ellos se considerara que reside en el Estado cuya nacionalidad posea;

d) Si posee la nacionalidad de ambos Estados o no posee la de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes decidirán la cuestión de común acuerdo

3. Cuando en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea natural resida en ambos Estados Contratantes, se considerara que reside en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

ARTÍCULO 5

Establecimiento Permanente

1. A los efectos de la presente Convención, por “establecimiento permanente” se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa,

2. En particular, se consideraran establecimientos permanentes:

a) Los centros administrativos;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fabricas

e) Los talleres;

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales

3. La expresión de “establecimiento permanente” comprenderá así mismo:

a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses;

b) La presentación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de las actividades de de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un periodo o periodos que en total excedan de 6 meses, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo se entenderá que la expresión “establecimiento permanente” no comprende.

a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;

c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa.

d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa.

e) el mantenimiento de un local fijo de negocios dedicados exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2 cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actué en un Estado Contratante en nombre de una empresa del otro Estado Contratante, se considera que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado Contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

a) Tiene y habitualmente ejerce en ese estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa personas se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;

b) No tiene esos poderes pero mantiene habitualmente en el estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente

Artículo, se considerara que una empresa aseguradora de una Estado Contratante tiene, salvo por lo que respeta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en el por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el siguiente párrafo.

7. No se considerara que una empresa de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados Contratantes controle a una sociedad del otro Estado Contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

CAPITULO III

TRIBUTACION DE LOS INGRESOS

ARTÍCULO 6

Ingresos Procedentes de Bienes Inmuebles

1. Los ingresos percibidos por un residente de un Estado Contratante por concepto de bienes raíces (incluido los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) situados en el otro Estado Contratante podrán gravarse en ese otro Estado.
2. El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
3. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;

4. *El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa.*
5. *El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa*

La expresión “bienes inmuebles” tendrá sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprenderá en todo caso, los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. El buque embarcaciones, y aeronaves no se consideraran bienes inmuebles.

3. las disposiciones del párrafo 1 se aplicaran a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicaran igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizadas para el ejercicio de servicios personales independientes.

ARTÍCULO 7

Beneficio de las Empresas

1. los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el. En tal caso dichos beneficios podrán ser gravados en el otro estado pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente; c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo número 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice negocios en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el, en cada Estado Contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que este obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, 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 tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) de la oficina central de la empresa o de alguna de sus otras sucursales, 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 el dinero prestado a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo el método, de reparto adoptado habrá de ser que el resultado obtenido este de acuerdo con los principios enunciados en el presente artículo.

5. a los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

(nota: no se resolvió si deberían imputarse beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple adquisición por ese establecimiento permanente de bienes y mercancías para la empresa. En consecuencia, se deberá resolver en las negociaciones bilaterales.)

ARTÍCULO 8

Navegación Marítima, Interior y Aérea

Artículo 8-A (variante A)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerara que se encuentra en el Estado Contratante donde este el puerto base de los mismos, y si no existiera el puerto base, en el estado contratante en el que reside la persona que explote el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicaran también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta, un organismo internacional de explotación.

Artículo 8-B (Variante B)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa, a menos que las actividades de transporte marítimo derivadas de esa explotación en el otro Estado Contratante no sean meramente ocasionales. Cuando esas actividades no sean meramente ocasionales, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro estado. Los beneficios que hayan de someterse a imposición en ese otro estado se determinaran tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas

globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación se reducirá entonces en un ...%. (el porcentaje se determinara mediante negociaciones bilaterales).

3. los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación se considerara que se encuentra en el Estado Contratante donde este el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicaran también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

ARTÍCULO 9

Empresas Asociadas

1. Siempre que:

a) Una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o

b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa de otro Estado Contratante, y en cualquiera de los dos casos, las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera utilidades que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y ser gravadas en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese estado -y las grave en consecuencia- las utilidades por las que una empresa del otro Estado Contratante haya sido gravada y las utilidades así incluidas sean utilidades que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro estado ajustara debidamente la cuantía del impuesto que grave en el esas utilidades. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebraran consultas entre si, cuando fuese necesario.

ARTÍCULO 10

Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante o un residente de otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los dividendos, el impuesto así exigido no podrá exceder de:

a) El ...% (el porcentaje se determinara mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario es una sociedad (no personal) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad;

b) El ...% (el porcentaje se determinara mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos las autoridades competentes de los Estado Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos limites.

Este párrafo no afectara a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El termino “dividendos” empleado en el presente articulo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos excepto los de crédito que permitan participar en los beneficios, así como en las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicaran si el propietario beneficiario de los dividendos, residente de un estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante del que sea residente la sociedad que pague los dividendos, por medio de un establecimiento permanente, situado en el, o preste en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en el, y la participación por la que se paguen los dividendos esta vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso, se aplicaran las disposiciones del artículo 7 o el artículo 14, según corresponda.

5. cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado Contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, excepto si esos dividendos se pagan a un residente de ese otro estado o si la participación por la que se paguen los dividendos esta vinculada efectivamente con un establecimiento permanente o un centro fijo situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

ARTÍCULO 11

Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposiciones en este último Estado.

2. Sin embargo estos intereses podrán someterse también en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los intereses, el impuesto así exigido no podrá excederse del... % (el porcentaje se determinara mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinan de mutuo acuerdo, la forma de aplicársete limite.

3. El termino “intereses” empleado en el presente articulo comprende los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios del deudor y, en particular los rendimientos de la deuda publica y de los bonos u obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda publica, esos bonos o esas obligaciones. A los efectos del presente articulo, los recargos por pagos tardíos no se consideraran como intereses.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicaran si el propietario beneficiario de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante del que

procedan los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en el, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en el, y el crédito por el que se paguen los intereses por esta vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o b) las actividades mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se explicaran las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la deuda que de origen a los intereses y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado en que este situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que se habría acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del presente artículo no se aplicara mas que a ese ultimo importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente convención.

ARTÍCULO 12

Cánones o Regalías

1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente de otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los cánones, el impuesto así exigido no podrá exceder del... % (el porcentaje se determinara mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinan de mutuo acuerdo la forma de aplicar ese límite.

3. El termino “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagados por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión de patentes, marcas de fabrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, formulas o procedimientos secretos, así como por el uso a la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicaran si el propietario beneficiario de los cánones, residente en este Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante del que procedan los cánones, por medio de un establecimiento permanente situado en el, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en el, y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones esta vinculado efectivamente con a) es establecimiento permanente o centro fijo, o con b) las actividades comerciales mencionadas en el apartado c) del párrafo uno del artículo 7. En tales casos se aplicaran las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 según corresponda.

5. Los cánones se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones sea o no residente en un Estado Contratante, tenga un Estado Contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los

cánones se consideran procedentes del Estado en que esta situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiarios o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones habida cuenta del uso, derecho de información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicaran más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

ARTÍCULO 13

Ganancias del Capital.

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante y a la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y situados en el otro Estado Contratante solo podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados Contratantes mantenga en el otro Estado o de los bienes muebles relacionados con un centro fijo de que disponga un residente de un de los Estados Contratantes en el otro Estado a fin de prestar servicios personales independientes, incluidas las ganancias de la enajenación de dicho establecimiento permanente (tanto por separado como con toda la empresa) o de dicho centro fijo, podrán grabarse en ese otro Estado.

3. Las ganancias procedentes de la enajenación de buques o aeronaves que se exploten en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores o de bienes muebles relacionados con la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, solo serán gravables en el Estado Contratante donde este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias procedentes e la enajenación de acciones de capital de una sociedad cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado Contratante, podrán ser grabadas en ese Estado.

5. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que no sean las enumeradas en el párrafo 4 que representen una participación del, % el porcentaje determinara mediante negociaciones bilaterales en una sociedad que sea residente de un Estado Contratante) podrán ser grabadas en ese Estado.

6. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes que no sea los descritos en los párrafos 1, 2, 3,4 y 5 solo serán grabadas en el Estado Contratante donde reside el cedente.

ARTÍCULO 14

Servicios Personales por Cuenta Propia.

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente solo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado Contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado Contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado Contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o

b) Si su estancia en el otro Estado Contratante es por un periodo o periodos que sumen o excedan en total de 183 días durante el año fiscal; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por el en ese otro Estado; o

c) Si la renumeración por sus actividades en el otro Estado Contratante o soportada por un establecimiento permanente o centro fijo situado en ese Estado Contratante y excede en el año fiscal del... % (el porcentaje se determinara mediante negociaciones bilaterales).

2. La expresión “servicios profesionales” comprende, especialmente las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, aso como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

ARTÍCULO 15

Servicios Personales por Cuenta Ajena

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y renumeraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un solo empleo solo podrán someterse a imposición en ese Estado, las renumeraciones derivadas del mismo podrán someterse a imposición de este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1 las renumeraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante, solo podrán someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, mas de 183 días durante el año fiscal considerado;

b) Las renumeraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea residente del otro Estado;

c) Las renumeraciones no se soportan por un establecimiento permanente o un centro fijo que la persona pera quien se trabaje tenga en el otro Estado.

3. No obstante en las disposiciones procedentes de este articulo, las renumeraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en trafico internacional o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores podrán someterse a imposición del Estado Contratante en que se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 16

Remuneraciones de las Miembros de Juntas Directivas

1. Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado Contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado Contratante podrán ser gravadas en ese otro Estado Contratante.

2. Los sueldos, salarios y renumeraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de ese otro Estado Contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

ARTÍCULO 17

Ingresos de Profesionales del Espectáculo y Atletas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos que un residente de un Estado Contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artistas de teatro, cine, radio o televisión, o músico o atleta, por sus actividades personales como tal en el otro Estado Contratante, podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o atleta no los perciba el propio profesional o atleta, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravados en el Estado Contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o atleta.

ARTÍCULO 18

Pensiones y Pagos por Seguros Sociales

Artículo 18-A (variante A)

1. Sin disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado Contratante solo serán gravables en ese Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado Contratante o de una subdivisión política o de una administración local del mismo se gravará solo en ese Estado.

Artículo 18-B (variante B)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado Contratante podrán gravarse en ese Estado.

2. Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado Contratante se el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en el.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado Contratante o de una subdivisión política o de una administración local del mismo se agravaran solo en ese Estado.

ARTÍCULO 19

Remuneración y Pensiones por Servicios Oficiales

1.a) Las remuneraciones distintas de las pensiones pagadas por un Estado Contratante, una subdivisión política o una administración local del mismo a una persona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local sólo serán gravables en ese Estado;

b) No obstante, esas remuneraciones sólo serán gravables en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

(I) Sea nacional de ese Estado; o

(II) No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

2.a) *Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o una subdivisión política o administración local del mismo, directamente o con cargo a fondos creados por ellos, una persona física por servicios prestados en ese Estado, subdivisión política o administración local, solo serán gravables en ese Estado;*

b) *No obstante, esas pensiones serán gravables en el otro Estado Contratante, si la persona física es residente y nacional de ese Estado.*

3. *Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplicaran a las numeraciones y pensiones por servicios prestados en relación con una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una subdivisión política o administración local del mismo.*

ARTÍCULO 20

Pagos Recibidos por Estudiantes y Aprendices

1. *Los pagos que un estudiante o aprendiz de negocios que sea o fuera inmediatamente antes de visitar un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentra en otro Estado Contratante con el único fin de educarse o formarse reciba para su sostenimiento, educación o formación, no serán gravados en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situados fuera de ese Estado.*

2. *Respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no previsto en el párrafo 1, los estudiantes y aprendices descritos en el párrafo 1, tendrán derecho además, durante el periodo de estudios o formación, a las mismas exenciones, desgravaciones o rebajas de impuestos que concedan los residentes del Estado que estén visitando.*

ARTÍCULO 21

Otros Ingresos

1. *Los elementos de la renta de un residente de un Estado Contratante, sea cual fuera su origen, que no se traten en los artículos anteriores solo serán gravables en ese Estado.*

2. *Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicara a las rentas distintas de los ingresos procedentes de los bienes inmuebles tal como se define en el párrafo 2 del artículo 6 si el beneficiario de tales rentas es residente de un Estado Contratante y realiza actividades industriales o comerciales en el otro Estado Contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en el, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde el centro fijo situado en el y el derecho o propiedad por el que se pague la renta está vinculado efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso se aplicaran las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.*

3. *No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado Contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en otro Estado Contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.*

CAPITULO IV

TRIBUTACION DEL CAPITAL

ARTÍCULO 22

Capital

1. *[El capital representado por bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado Contratante y situado en el otro Estado Contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.]*

2. *[El capital representado por bienes muebles que formen parte del activo comercial establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado.]*

3. *[El capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, y por bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves y embarcaciones, estará sometido a imposición solo en el Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.]*

4. *[Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado Contratante estarán sometidos a imposición solo en ese Estado.]*

(El grupo decidió dejar a las negociaciones bilaterales la tributación del capital representado por bienes inmuebles y muebles y de todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado Contratante. Si las partes negociadoras deciden incluir en la Convención un artículo sobre la tributación del capital, tendrá que determinar si utilizaran el texto que figura en el párrafo 4 u otro texto que atribuya el derecho de imposición al Estado en que se encuentre situado el capital).

CAPITULO V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACION

ARTÍCULO 23-A

Método de la Exención

1. *Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas [o posea capitales] que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado Contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3, eximirá de impuestos a esas rentas [o capitales].*

2. *Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos de renta que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, que puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esa deducción, no excederá de la parte del impuesto, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible a esos elementos de renta obtenidos de ese otro Estado.*

3. *Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas [o el capital poseído] por un residente de un Estado Contratante estén exentas de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas [o el capital] restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas [o capital] exentos.*

ARTÍCULO 23-B

Método de Descuento

1. *Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas [o posea capitales], que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, pueda gravarse en el otro Estado Contratante, el primer*

Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado [; y deducir impuestos sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado]. Sin embargo, [en cualquiera de los dos casos,] esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta [o del impuesto sobre el capital], calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas [o el capital] que puedan gravarse en ese otro Estado.

2. Cuando de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas [o el capital poseído] por un residente de un Estado Contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, el calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas [o el capital] restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas [o el capital] exentos.

CAPITULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTÍCULO 24

No Discriminación

1. Los nacionales de un Estado Contratante no estarán sujetos en el otro Estado Contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieron o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicara también a las personas que no sean residentes de uno de los Estados Contratantes o de ambos.

2. El término “nacionales” designa a:

a) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado Contratante, y

b) Todas las personas jurídicas, sociedades personales y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación vigente en un Estado Contratante.

3. Los apartidas que sean residentes de un Estado Contratante no estarán sujetos en uno u otro de los Estados Contratantes a impuestos u obligaciones conexas distintos o mas onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieron o pudieren estar sujetos los nacionales del Estado correspondiente que se encuentre en las mismas circunstancias.

4. Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Estas disposiciones no se interpretara en el sentido de que obligue a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante ninguna de la exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes por su estado civil o cargas de familia.

5. Excepto cuando se apliquen las disposiciones del párrafo 1, del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado Contratante serán deducibles, a los efectos de determinar las utilidades imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. [De manera análoga, las deudas de una empresa de un Estado Contratante con un residente del otro Estado Contratante serán deducibles, a los efectos de determinar el capital imponible de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado].

6. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sujetas en el primer Estado a impuesto u obligaciones conexas a que estuvieron o pudieren estar sujetas otras empresas análogas del primer Estado.

7. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplicaran a los gravámenes de todas clases y denominaciones.

ARTÍCULO 25

Procedimiento de Acuerdo Mutuo

1. Cuando una persona considere que esta o estará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, podrá presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante en que resida o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención.

2. La autoridad competente procurara si la objeción parece justificada y no puede llegar por si misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente de otro Estado Contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzando de ejecutara, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes procuraran resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre si para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse entre si directamente para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaboraran procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiados para facilitar las medidas bilaterales mencionadas y la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.

ARTÍCULO 26

Intercambio de Información

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiaran la información necesaria para la aplicación de las disposiciones de la presente convención o de la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la convención, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la convención, en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedara limitado por el artículo 1. Toda información recibida por un Estado Contratante se considerara secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Sin embargo la información se considerara originalmente secreta en el Estado que la comunique, se revelara solo a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) que participen en la liquidación o recaudación, la ejecución o reclamación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la convención, esas personas o autoridades utilizaran la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinaran las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evasión de impuestos.

2. En ningún caso se interpretaran las disposiciones del párrafo 1 en el sentido de que impongan a un Estado Contratante la obligación de:

a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado Contratante;

b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado Contratante;

c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o procedimiento mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.

ARTÍCULO 27

Funcionarios Diplomáticos y Consulares

Las disposiciones de la presente convención no afectaran a los privilegios fiscales de que gocen los funcionarios diplomáticos y consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de convenios especiales.

CAPITULO VII

CLAUSULAS FINALES

ARTÍCULO 28

Entrada en Vigor

1. La presente convención estará sujeta a ratificación y los instrumentos de ratificación se intercambiaran en _____ tan pronto como sea posible.

2. La convención entrara en vigor al intercambiarse los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirá efecto:

a) (En el Estado A): _____

b) (En el Estado B): _____

ARTÍCULO 29

Terminación

La presente convención permanecerá en vigor hasta que se denunciada por un Estado Contratante. Cualquiera de los Estados Contratantes podrá denunciar la convención por conducto diplomático, comunicándolo por lo menos seis meses antes determinar cualquier año y, a partir del año _____. En tal caso, la convención dejara de surtir efecto:

a) (En el Estado A): _____

b) (En el Estado B): _____

Anexo 2. Modelo de la OCDE

MODELO DE CONVENIO DE IMPUESTOS SOBRE INGRESOS Y SOBRE CAPITAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (OCDE) DEL 29 DE ABRIL DE 2000.

CAPITULO I AMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

ARTÍCULO 1 (OCDE)

Personas Comprendidas

El presente Convenio se aplicara a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

ARTÍCULO 2 (OCDE)

Impuestos Comprendidos

1. El presente Convenio se aplicara a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigible por cada uno de los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles, los impuestos sobre los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

4. El convenio se aplicara igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezca con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicaran mutuamente, al final de cada año, las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPITULO II

ARTÍCULO 3 (OCDE)

Definiciones Generales

1. A los efectos del presente Convenio a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) El termino “persona” comprende las personas físicas las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

b) El termino “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

- c) El termino “empresa” es aplicable en relación a la realización de cualquier negocio;
- d) Las expresiones “empresa de un Estado Contratante” y “empresa del otro Estado Contratante” significan, respectivamente una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- e) La expresión “trafico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva este situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave se exploten únicamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante;
- f) La expresión “autoridad competente” significa:
- I) (En el Estado A):
- II) (En el Estado B):
- g) (El termino “nacional” significa:
- I) Una persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante, y
- II) Una persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.
- h) El termino “negocio” incluye la prestación de servicios profesionales y de otras actividades de carácter independiente.

2. Para la aplicación de Convenio por un Estado Contratante en un momento determinado, cualquier termino o expresión no definida en el mismo tendrá a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento lo atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

ARTÍCULO 4 (OCDE)

Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, este sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades sociales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado una persona física sea residente de ambos Contratantes su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerara residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas mas estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerara residente solamente del Estado donde viva habitualmente;

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

d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes se considerara residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

ARTÍCULO 5 (OCDE)

Establecimiento Permanente

1. A efectos del presente Convenio la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa, realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial

a) Las sedes de dirección;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fabricas;

e) Los talleres;

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las conteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías permanentes a la empresa;

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertinentes a la empresa con el único fin de almacenar, exponerlas o entregarlas;

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertinentes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e). A conducción de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actué por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considera que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para el empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubiera determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, -o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera) , no convierte por si solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otras.

CAPITULO III IMPOSICION DE LAS RENTAS

ARTÍCULO 6 (OCDE)

Rendimientos Inmobiliarios

1. Los rendimientos que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso a los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación , o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcerias, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplicaran igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

ARTÍCULO 7 (OCDE)

Beneficios Empresariales

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables al establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado Contratante, realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el, en cada Estado Contratante se atribuirá a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realice las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con tal independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en el Estado Contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas regulares separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTÍCULO 8 (OCDE)

Navegación Marítima, Interior y Aérea

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de la dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuvieran a bordo de un buque o embarcación, se considerara situada en el Estado Contratante donde este el puerto base del buque o embarcación, o si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante del que sea residente la persona que explota el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en el “pool” en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

ARTÍCULO 9 (OCDE)

Empresas Asociadas

1. Cuando

a) *Una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o*

b) *Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.*

2. *Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de este Estado –y someta, en consecuencia, a imposición – los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente convenio y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán en caso necesario.*

ARTÍCULO 10 (OCDE)

Dividendos

1. *Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

2. *Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:*

a) *5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas que posea directamente el menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;*

b) *15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.*

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. *El termino “dividendos” en el sentido de este Artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones*

sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no aplican así el beneficiario propietario de los dividendos siendo residente en un Estado Contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado Contratante, del cual sea residente la compañía que paga los dividendos a través de un establecimiento permanente situado ahí, y la tenencia del capital con respecto al cual dichos dividendos son pagados esta efectivamente relacionada con dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos este vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente en beneficios o rentas procedentes de ese otro estado.

ARTÍCULO 11 (OCDE)

Intereses

1. Intereses que se originan en un Estado Contratante, pagados a un residente en otro Estado Contratante, pueden ser gravados en ese otro Estado.

2. Sin embargo, tales intereses también pueden ser gravados en el Estado Contratante en que se originan y de acuerdo con las leyes de ese estado, pero si el beneficiario de los intereses es residente del otro Estado Contratante, el impuesto exigible no excederá del 10% de la cantidad bruta de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán, por acuerdo mutuo, el modo de aplicar dicha limitación.

3. El termino “intereses” usado en este artículo significa ingreso proveniente de instrumentos de deuda de todo tipo, estén o no estén asegurados por hipoteca, lleven o no lleven el derecho de participar en las utilidades del deudor y en particular, ingresos provenientes de valores gubernamentales e ingresos sobre bonos o pagares, incluyendo primas y premios relacionados con tales valores, bonos o pagares. Cargos por pagos atrasados no serán considerados como intereses para los fines de este Artículo.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no serán aplicables si el beneficiario de los intereses, siendo residente de un Estado Contratante, tenga negocios en el otro Estado Contratante en el que se originan los intereses, a través de un establecimiento permanente en el situado, y el instrumento de deuda por el que pagan los intereses está relacionado efectivamente con tal establecimiento permanente. En tal caso aplicarán las disposiciones del Artículo 7.

5. Se considera que los intereses se originan en un Estado Contratante cuando el pagador es residente de ese Estado. Sin embargo, donde la persona que paga los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga un establecimiento permanente en un Estado Contratante, en relación con la cual la deuda, sobre la cual se pagan los intereses fue Incurrida, y tales intereses son a cargo de tal establecimiento permanente, entonces tales intereses serán considerados como originados en el Estado en que está situado el establecimiento permanente.

6. Donde por alguna relación especial entre el pagador y el beneficiario, o entre ambos y algún tercero, importe de los intereses, en relación con el Instrumento de deuda por el que se pagan los intereses, excede el importe que hubiera sido convenido entre el pagador y el beneficiario en la ausencia de tal relación, las disposiciones de este Artículo solamente se aplicarán al Importe mencionado en segundo termino. En tal caso, la parte excedente de los pagos permanecerá gravable de acuerdo con las leyes de cada Estado Contratante, dando debida consideración a las otras disposiciones de este Convenio.

ARTÍCULO 12 (OCDE)

Cánones

1. *Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.*

2. *El término “regalías” usado en este Artículo significa los pagos de cualquier tipo que se reciben como una consideración a cambio del uso, o del derecho al uso, de cualquier derecho de autor de cualquier obra literaria, artística o científica, incluyendo películas cinematográficas, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o proceso secreto, o por información relacionada con experiencia industrial, comercial o científica.*

3. *Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado Contratante, realiza en el Estado Contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dichos establecimientos permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7.*

4. *cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente convenio.*

ARTÍCULO 13

Ganancias de Capital

1. *Ganancias derivadas por al residente de un Estado Contratante por la enajenación de bienes raíces, a que se refiere, el Artículo 6, situados en otro Estado Contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.*

2. *Ganancias por la enajenación de bienes muebles que forman parte de propiedad del negocio de un establecimiento permanente que la empresa de un Estado Contratante posee en el otro Estado Contratante, incluyendo las ganancias por la enajenación de tal establecimiento permanente (sólo o con la empresa total), podrán ser gravadas en ese otro Estado.*

3. *Ganancias por la enajenación de buques o aviones operadores en tráfico internacional, barcos empleados en transporte por vías fluviales o bienes muebles pertenecientes a la operación de tales buques, aviones o barcos, serán gravados solamente en el Estado Contratante en que se encuentra situado el lugar efectivo de administración de la empresa.*

ARTÍCULO 14 (OCDE)

(Eliminado)

ARTÍCULO 15 (OCDE)

Empleo

1. *Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, en los Sueldos y salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se*

realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 16 (OCDE)

Participaciones de Consejeros

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ARTÍCULO 17 (OCDE)

Artistas y Deportistas

1. No obstante las disposiciones de los Artículos 7 y 15, los ingresos derivados por el residente de un Estado Contratante, como artista en teatro, cine, radio o televisión, o como músico o como deportista, por sus actividades personales como tal llevadas a cabo en otro Estado Contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante ñeque se realicen las actividades del artista del espectáculo el deportista.

ARTÍCULO 18 (OCDE)

Pensiones

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del Artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado Contratantes por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTÍCULO 19 (OCDE)

Funciones Públicas

a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, y

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona es un residente de ese Estado que:

I) Es nacional de ese Estado, o

II) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2.a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, ya las pensiones pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTÍCULO 20 (OCDE)

Estudiantes

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación practica un estudiante o una persona en practica que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación practica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.

ARTÍCULO 21 (OCDE)

Otras Rentas

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicaran a los ingresos que no sean ingresos provenientes de bienes raíces, según la definición contenida en el párrafo 2 del artículo 6, si el receptor de tales ingresos, siendo residente de un Estado Contratante, lleve a cabo negocios en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en el mismo, y el derecho o propiedad respecto del cual se paga el ingreso, esta conectado efectivamente con el establecimiento permanente. En tal caso es aplicable la disposición del artículo 7.

CAPITULO IV IMPOSICION DEL PATRIMONIO

ARTÍCULO 22 (OCDE)

Patrimonio

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del Artículo 6, que posea un residente de un Estado Contratante y este situado en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezca a una base fija que n residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, pueden someterse a imposición es ese otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en trafico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones solo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado Contratante solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

CAPITULO V METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION

ARTÍCULO 23-A (OCDE)

Método de Exención

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejara exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11 pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efecto de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

4. Las disposiciones del párrafo 1 no son aplicables al ingreso derivado o al capital propiedad de un residente de uno de los Estados Contratantes, siempre que el otro Estado Contratante aplique las disposiciones de ese convenio para exentar dicho ingreso o capital o bien, resulten aplicables las disposiciones contenidas en el párrafo 2 del artículo 10 u 11.

ARTÍCULO 23-B (OCDE)

Método de Imputación

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posee elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) La deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) La deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

CAPITAL VI DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTÍCULO 24 (OCDE)

No Discriminación

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean mas gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados Contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado Contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados Contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean mas gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11, o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente las deudas de una empresa de Estado Contratante contraídas con un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital este, total a parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean mas gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

ARTÍCULO 25 (OCDE)

Procedimiento Amistoso

1. Cuando una persona considera que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no este conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por si misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

ARTÍCULO 26 (OCDE)

Intercambio de Información

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese estado y solo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de las gestiones o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;

b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;

c) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

ARTÍCULO 27 (OCDE)

Miembros de Misiones Diplomáticas y de Oficinas Consulares

Las disposiciones del presente Convenio no afectaran a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTÍCULO 28 (OCDE)

Extensión Territorial (1)

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, [a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que este específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio] a cualquier otro Estado o territorio de las que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones, que perciba impuestos del carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados Contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados Contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] a cualquier Estado o territorio a los que se hayan hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

REDACTADO en _____, por aplicado, en lengua inglesa y _____, ambos contratos con la misma autenticidad, el _____ de _____ de _____.

POR LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

Por _____

ARTÍCULO 29 (OCDE)

Entrada En Vigor

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en lo antes posible.

2. El Convenio entrara en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicaran:

a) (en el Estado A): _____

b) (en el Estado B): _____

ARTÍCULO 30 (OCDE)

Denuncia

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año _____. En tal caso, el Convenio dejara de aplicarse:

a) (en el Estado A): _____

b) (en el Estado B): _____

BIBLIOGRAFIA

Bettinger Barrios Herbert
PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SUS EFECTOS FISCALES 2005
Editorial: ISEF
Edición: Mayo, 2005; México, D.F.

Lic. Gómez Cotero José de Jesús
PRECIOS DE TRANSFERENCIA Una visión jurídica
DOFISCAL EDITORES
Edición: Marzo, 2004; México, D.F.

Dr. Latapí Ramírez Mariano
CASOS PRACTICOS SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA 2003
ISEF, Ediciones Fiscales ISEF
Edición: Mayo , 2003 ; México, D.F.

Reporte del comité de temas fiscales de la OCDE
**DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A
EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**
OCDE 2005

Bettinger Barrios Herbert
**ESTUDIO PRACTICO SOBRE LOS TRATADOS IMPOSITIVOS PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACION**
Editorial: ISEF
Edición: Mayo, 2005; México, D.F.

Bettinger Barrios Herbert
PARAISOS FISCALES
Editorial: ISEF
Edición: Mayo, 2005; México, D.F.

SITIOS Web :

www.sat.gob.mx

www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf

www.ief.es/

www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf

www.mef.gob.pe

LEYES Y CONVENIOS

Ley del impuesto sobre la renta en México

Código fiscal de la federación en México

Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE

Modelo convenio para evitar la doble tributación de la ONU

Modelo convenio para evitar la doble tributación de la OCDE