

**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE
HIDALGO**

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS**

TESIS:

**“ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO POR DIVIDENDOS
APLICABLES PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN.”**

**PARA OBTENER EL GRADO DE:
MAESTRO EN FISCAL**

**QUE PRESENTA:
LIC. CLEOPATRA HERNÁNDEZ SOSA**

**ASESOR
C.P. RAFAEL GARCÍA MANTECON**

MORELIA, MICHOACÁN A JUNIO DE 2008

INTRODUCCIÓN

Este trabajo de investigación es el producto del estudio de las implicaciones dentro del Derecho Fiscal Internacional de una materia que se basa, sobre todas las cosas, en 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 finalidad mía, 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 que celebran dichos Tratados, como es el caso del nuestro con Estados Unidos de Norteamérica y Canadá. 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 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, la capitalización de las empresas públicas, así como 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.

ABSTRACT

This investigation work is the product of the study of the implications inside the International Fiscal Right of a matter that is based, on all the things, in the necessity that we have us the countries of Latin America, of looking for a true and solid economic integration and making emphasis in such an important aspect as it is it the International, and even more Trade being such an important topic as the search of the elimination of the **DOUBLE INTERNATIONAL TRIBUTE**, inside the tributary systems of our States.

It is for it that seeing the importance of this topic, it is my purpose, to not approach the same one without before, to express that the matter here treated it constitutes a true challenge for the governments of our countries that look for by means of the diverse ones political tributary to motivate the trade and the foreign investment inside their frontiers. Also like it is well known, the crisis of the debt gave place to deep changes in the strategy of development of the countries that you/they celebrate this Treaties, like it is the case of ours with United States of North America and Canada. As it was being of manifesto that the process of changes was not a transitory event but rather of a permanent change in the macroeconomic environment, the initial measures became programs of structural adjustment guided to promote the compatible economic reformations with the new scenario quickly.

Taking before in consideration it mentioned, we see that starting from the decade of the eighty, the countries although with different grades of intensity, they began a wide program of structural reformations, among those that the commercial liberalization and the economic integration stand out; the opening to the foreign investment, the liberalization of prices, the deregulation of the financial markets, the flexibilización in the work market, the privatization of the public services, the capitalization of the public companies, as well as the change of the pattern of financing of the social forecast and the fiscal decentralization, especially of the benefit of social services as the education and the health.

	INDICE	PAGS.
	Introducción	2
	Resumen Abstrac	3
	Abreviaturas	6
Capitulo I	Método de Investigación	7
1.1	Definición del Proyecto de Investigación	7
1.1.1	Planteamiento del Problema	8
1.2	Enunciado de la Investigación	8
1.2.1	Preguntas Específicas	8
1.3	Objetivo General	14
1.3.1	Objetivos Específicos	14
1.4	Justificación de Estudio	14
1.5	Hipótesis	15
1.6	Métodos de Analisis	15
1.7	Tabla de Congruencia	16
CAPITULO II	Antecedentes Históricos del Impuesto Sobre la Renta en México	18
2.	Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta	18
2.1	Fundamento Legal	18
2.1.1	Evolución del Impuesto Sobre la Renta	19
2.2	Elementos del Impuesto Sobre la Renta	21
2.2.1	Sujeto	21
2.2.2	Objeto	22
2.2.3	Base Gravable	22
2.2.4	Tasa	23
2.3	Ingresos Acumulables	23
2.4	Deducción Autorizadas	24
2.5	Antecedentes de la Tributación y Comercio	25
2.5.1	Antecedentes Internacionales	25
2.5.2	Antecedentes en México.	26
Capitulo III	Marco Teórico	31
3.1	Constitución Política de los Estados Unidos	32
3.2	Ley del Impuesto Sobre la Renta	32
3.3	Ley General de Sociedades Mercantiles	34

3.4	Código Fiscal de la Federación	35
3.5	Ley de la Inversión Extranjera	35
3.6	Convenio entre el Gobierno de los E.U.M. y el Gobierno de los E.U.A. para evitar la T2T e impedir la Evasión Fiscal en materia de ISR.	36
3.7	Convenio entre el Gobierno Mexicano y el Gobierno de Canada para evitar la T2T en materia de ISR.	42
3.8	Ley sobre la Celebración de Tratados	48
3.9	Ley del Servicio de Administración Tributaria	50
Capitulo IV	Caso Práctico	52
	Conclusiones y Propuestas	63
	Glosario	68
	Bibliografía	71

ABREVIATURAS.

OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
TI	Tratados Internacionales
T2T	Tratado de Doble Tributación.
PIB	Producto Interno Bruto
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
LISR	Ley de Impuesto Sobre la Renta
CFF	Código Fiscal de la Federación
TIIMF	Tratado amplio de Intercambio de Información en Materia Fiscal
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IA	Impuesto al Activo
TS	Tasa Superior
INDEVAL	instituto para el deposito de valores
RISR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta
GATT	Acuerdo General Sobre Tarifas Arancelarias
ISR	Impuesto Sobre la Renta
SRE	Secretaría de Relaciones Exteriores.
EUM	Estados Unidos Mexicanos
EUA	Estados Unidos de América
LISUE	Ley Impuesto Sobre Utilidades Excedentes
APF	Administración Pública Federal

CAPITULO I

1. METODO DE INVESTIGACIÓN

DEFINICIÓN DEL PROYECTO DE LA INVESTIGACIÓN.

Las empresas extranjeras con establecimiento permanente en México, que se desarrollan parcial o totalmente con actividades empresariales o presten servicios personales independientes, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el ISR que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley.

El acreditamiento procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el ISR pagado en el extranjero.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por Sociedades Residentes en el Extranjero a Personas Morales Residentes en México, también se podrá acreditar el Impuesto Sobre la Renta pagado por dichas Sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el Residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del ISR pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la Persona Moral Residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad con derecho a voto, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

1.1.1 Planteamiento del Problema

Existe un serio problema, con los acreditamientos, cuando por el ingreso acumulable, ya sea por dividendo o utilidad percibida, el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado por la Sociedad corresponde al residente en México, así pues existe en algunas ocasiones que se tributa tanto en donde se encuentra la sede de la empresa, como de donde se es residente sea en el extranjero o en México. Por lo que se trata de buscar de la manera más favorable para ambos países que exista una unificación de criterios tributarios de ambas jurisdicciones fiscales, como un impuesto único y definitivo pagadero en el estado mexicano o en el extranjero independientemente de la forma de acreditación pues al final este solamente deberá ser el único ya que si este fuera diferente en cada país, conduciría a dobles tributaciones tanto en el estado huésped (fuente de riqueza) como en el lugar de donde es residente en el extranjero. Cosa que actualmente sucede en muchos de los casos, pues hay que pagar tributo por los dividendos generados y acumulados en el ejercicio fiscal.

1.2 Enunciado de la Investigación

Acreditamiento del impuesto por dividendos aplicables para evitar la doble tributación.

1.2.1 Preguntas Específicas.

a) ¿ Como se ubican los elementos que relacionan la Doble Tributación dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

Mencionando algo al respecto puedo señalar que en algunos artículos se ubican algunas ventajas para evitar la doble tributación.

En el artículo 5to de LISR, los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique

tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Así como se expresa en el artículo 30, cuando residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

Tampoco se pagará el impuesto sobre la renta por los ingresos que deriven de la enajenación en bolsas de valores ubicadas en mercados de amplia bursatilidad de países con los que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, de acciones o títulos que representen acciones, emitidas por sociedades mexicanas, siempre que las acciones de la emisora colocadas en la bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, se ubiquen en los supuestos establecidos en esta fracción ni por la ganancia acumulable obtenida en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones que cumplan con los requisitos a que se refiere esta misma fracción, que se realice en los citados mercados y siempre que se liquiden con la entrega de las acciones.

Cuando de conformidad con los tratados celebrados por México para evitar la doble tributación, no se pueda someter a imposición la ganancia obtenida por la enajenación de acciones, como resultado de una reorganización, reestructura, fusión, escisión u operación similar, dicho beneficio se otorgará mediante la devolución en los casos en que el contribuyente residente en el extranjero no cumpla con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

“Artículo 8º RISR: Para los residentes en México, que perciban ingresos por dividendos provenientes de acciones emitidas en el extranjero, que coticen en la bolsa mexicana de valores pueden acreditar en los términos del artículo 6to de la LISR, el impuesto retenido por el depositario de las acciones, aún cuando éste resida en el extranjero, se considerara suficiente si este último emite una constancia individualizada de dicha retención en la cual informe al INDEVAL, los datos que identifiquen al contribuyente incluyendo el nombre y la clave del registro federal de contribuyentes, según hayan sido suministrados a la autoridad fiscal del país extranjero por medio del depositario, los ingresos percibidos y las retenciones

efectuadas en los mismos términos señalados en la constancia de percepciones y retenciones. La constancia emitida por el depositario en el extranjero no requerirá la firma autógrafa del representante legal del pagador del dividendo ni el nombre del representante legal del depositario”.

b) ¿Qué Monto proporcional del Impuesto Sobre la Renta se paga en el extranjero por la determinación del dividendo bruto?

El monto proporcional del ISR pagado en el extranjero se obtendrá dividiendo; el dividendo entre el total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el ISR a su cargo, y multiplicando el cociente por el impuesto pagado por la sociedad. Se acumulará el dividendo o utilidad percibido y el monto del ISR pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la Persona Moral residente en México, aun en el supuesto de que el impuesto acreditable..

Determinación del dividendo bruto	Determinación del ISR proporcional pagado en el extranjero	
Dividendo Neto. ----- 1- tasa ISR residente = en el extranjero	Dividendo Bruto ÷	Utilidad obtenida por la sociedad residente = Cociente ISR en el extranjero que sirva de base para la determinación del ISR pagad por residente en el extranjero.

Supóngase que el residente en el extranjero distribuyó un dividendo por \$ 30.00 que pagó 28% de ISR y que la utilidad ascendió a \$ 100.00

\$30	=	Dividendo Bruto	Utilidad Base	ISR Pagado por residente en el extranjero	ISR acreditable proporcional
------	---	-----------------	---------------	---	------------------------------

1-35%	\$46.15	\$ 100 = , 4615 X	\$35 =	\$16.15
	÷			

De esta manera, el residente en México deberá de acumular \$ 46.15 por concepto de dividendos, que se forman de \$30.00 por el dividendo neto y \$ 16.15 del ISR proporcional pagado por el residente en el extranjero.

c) Cuales son los criterios por parte del SAT en materia de acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero?

A. La disposición que establece el derecho a un crédito o acreditamiento fiscal es una norma sustantiva, porque establece un derecho a favor del contribuyente y porque forma parte del mecanismo para determinar las contribuciones.

Por consiguiente, los acreditamientos fiscales únicamente procederán contra las contribuciones que se hubieren causado durante la vigencia de la disposición que prevé el derecho a realizar el acreditamiento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

B. Dado que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la facultad de disminuir la pérdida fiscal de la utilidad fiscal a efecto de determinar el resultado fiscal, e igualmente la de actualizar la pérdida fiscal, las disposiciones relacionadas con el cálculo de la pérdida fiscal amortizable, inclusive su actualización, son normas sustantivas, ya que establecen derechos y se refieren a la base del impuesto.

Resulta procedente, en su caso, la devolución del saldo a favor derivado de la aplicación del artículo 165 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que permite a las personas físicas que perciban dividendos, acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual, la cantidad que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 10, al ingreso acumulado, en términos del artículo 177, fracción II del ordenamiento legal en comento.

A. El artículo 165 de la ley en mención considera como dividendos o utilidades distribuidas, los préstamos efectuados a socios y accionistas que no reúnan requisitos fiscales y las erogaciones no deducibles hechas en favor de los mismos.

B. La Ley del Impuesto sobre la Renta distingue los dividendos o utilidades que provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y los que no provienen de la citada cuenta.

C. En los términos del artículo 11 de la misma ley, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades que no provengan de dicha cuenta, deberán calcular el impuesto que corresponda.

d) Dentro del tratado que existe entre México, EEUU y Canada cuales son las tasas impositivas de retención en el país de fuente de riqueza relacionadas con dividendos, regalías e intereses?

I.- Las regalías pagadas por el uso o explotación de patentes o certificados de inventos o mejoras, marcas registradas y nombres comerciales, así como la publicidad estarán sujetas a una retención del 3% al 32%.

Conforme al Tratado Fiscal entre Estados Unidos y México, el uso de aprovechamiento temporal de diseños y modelos, patentes, marcas registradas y nombres comerciales se consideran regalías. El impuesto aplicado a estas regalías no deberá exceder el 10% de la cantidad bruta si el beneficiario es un residente de Estados Unidos.

Asimismo, dicho Tratado no considera como regalías la asistencia técnica o la transferencia de tecnología y publicidad. Por lo tanto, no deberán gozar de los beneficios del Tratado, y se debe calcular el impuesto conforme a las leyes aplicables de cada estado en particular, es decir, el 25%.

II.- Del 4.9% sobre los intereses brutos derivados de préstamos otorgados por bancos, compañías de seguros, valores negociables en un mercado bursátil conocido.

Del 10% sobre los intereses brutos derivados de préstamos diferentes a aquellos mencionados anteriormente cuando el deudor sea un banco o un comprador de maquinaria y / o equipo.

Del 15% sobre los intereses brutos en todos los demás casos.

III.- Refiriéndose a los dividendos de acuerdo con el Tratado de México y Estados Unidos será del 5% sobre la cantidad bruta de dividendos si el beneficiario directo posee por lo menos el 10% de las acciones del capital social con derecho de voto.

El 10% sobre la cantidad bruta de dividendos en todos los demás casos.

f) ¿Dentro de LISR que papel juegan las tasas impositivas de retención en el país de fuente de riqueza relacionadas con los dividendos, regalías e intereses.?

Según el artículo 39 LISR fracción III, será del 15% para regalías de asistencia técnica, o de gastos diferidos.

La tasa aplicada a la retención de los intereses para el 2007 se mantiene en 4.9 %

Artículo 30. Tratándose de Personas Morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrodeen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

1.3 Objetivo General

Unificar el pago del impuesto de las diferentes jurisdicciones fiscales (México, Estados Unidos de Norteamérica y Canada) con un impuesto definitivo, que conduzca a evitar la doble tributación.

1.3.1 Objetivos Específicos

1. En la Ley del Impuesto Sobre donde se ubican los elementos que relacionan la doble tributación.
2. Las líneas que deben observarse en el intercambio de información con países en los q' México tenga celebrados con tratados de coordinación fiscal.
3. Consideraciones que deberán fijarse entre los países cuando tengan o vinculen con operaciones fiscales con México.
4. Dentro de las reglas de carácter general que emite el SAT, como buscar el acreditamiento del impuesto de extranjeros.
5. En la LISR que papel juegan las tasas impositivas máximas de retención en el país de fuente de riqueza relacionadas con los dividendos, regalías e intereses.

1.4 Justificación del Estudio

Trato de proponer que se cree un mecanismo especial que permita evitar la doble tributación, porque existe un artículo en la ley, en los casos en que T2T, establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en la ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Se puede plantear en esta investigación que los beneficios de los Tratados para evitar la Doble Tributación, sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal.

De tal manera que con este trabajo se pretende tener una guía accesible para los encargados de cumplir esta obligación dentro de las empresas. Logrando con ello el que se cumpla de forma correcta con esta obligación y evitándole cargas financieras irreales a las empresas o contingencias futuras ante las autoridades fiscales.

1.5. HIPOTESIS

Los mecanismos que establece la Ley para el acreditamiento del impuesto por dividendos, resultan casi en su totalidad imposibles de demostrar, por lo que en la mayoría de las situaciones se genera la Doble Tributación

1.6 MÉTODOS DE ANALISIS.

Por lo que va con los métodos que se implementaran en la presente investigación, resultan ser de tipo **histórico**: Se refiere éste a que se debe recurrir a la historia para analizar la forma y condiciones de cómo evolucionó un fenómeno jurídico para llegar a la forma actual; **deductivo**: Son datos generales aceptados como verdaderos, para inducir, por parte del razonamiento lógico, varias suposiciones; **analítico**: Este nos ayudará en sentido de dislocar, separar, clasificar un todo, descomponiéndolo en sus elementos para observar las causas, la naturaleza y los efectos; finalmente el **inductivo**: Es aquel que establece un principio general después de realizar el estudio, análisis de hechos y fenómenos en particular.

1.7 TABLA DE CONGRUENCIA METODOLÓGICA

TITULO	PREGUNTAS ESPECIFICAS	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIFICOS
<p>Acreditamiento de impuesto por dividendos aplicables para evitar la doble tributación.</p>	<p>1. ¿Dentro de la Ley del Impuesto Sobre como se ubican los elementos que relacionan la doble tributación.?</p> <p>2. ¿Que líneas deben observarse en el intercambio de información con países en los q' México tenga celebrados con tratados de coordinación fiscal.?</p> <p>3. ¿Qué consideraciones deberán fijarse entre los países que tengan o vinculen operaciones fiscales con México.?</p> <p>4. ¿Como buscar dentro de las reglas de carácter general que emite el SAT, el acreditamiento del impuesto de extranjeros.?</p> <p>5. ¿Dentro de LISR que papel juegan las tasas impositivas máximas de</p>	<p>1 .Unificar criterios tributarios de ambas jurisdicciones fiscales, con un impuesto definitivo, que conduzca a evitar la doble tributación, con relación al extranjero.</p>	<p>1. En la Ley del Impuesto Sobre donde se ubican los elementos que relacionan la doble tributación.</p> <p>2. Las líneas que deben observarse en el intercambio de información con países en los q' México tenga celebrados con tratados de coordinación fiscal.</p> <p>3. Consideraciones que deberán fijarse entre los países cuando tengan o vinculen con operaciones fiscales con México.</p> <p>4. Dentro de las reglas de carácter general que emite el SAT, como buscar el acreditamiento del impuesto de extranjeros.</p> <p>5. En la Ley Impuesto</p>

	retención en el país de fuente de riqueza relacionadas con los dividendos, regalías e intereses.?		Sobre la Renta que papel juegan las tasas impositivas máximas de retención en el país de fuente de riqueza relacionadas con los dividendos, regalías e intereses.
--	---	--	---

CAPITULO II

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO.

2. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. Fundamento Legal.

En algún momento las personas se preguntan: ¿Por qué tengo que pagar impuestos? ¿Quién dice que debo hacerlo? Todos saben que es una obligación pero también es importante saber donde se encuentra esta obligación. Su fundamento legal lo encontramos en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción VI el cual establece que:

“Son obligaciones de los mexicanos al contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Las características de las contribuciones son:

Proporcional: La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos utilidades o rendimientos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.¹

Equitativo: La equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico, en lo concerniente a hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la

¹ Calvo, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I. Pág 116.

capacidad económica de cada contribuyente para respetar al principio de proporcionalidad mencionada. La equidad tributaria significa, en consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar la situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.²

Los impuestos son uno de los elementos con los que cuenta el país para obtener sus ingresos y solo podrán ser cobradas las contribuciones que estén establecidas en la Ley vigente. Los impuestos deben cumplir como hemos observado, ciertas características para ser obligaciones, si violan una de las características o principios antes mencionados pierden su validez. Hablando de un impuesto específico, el ISR, es un impuesto que afecta a los ingresos de las personas físicas y morales. Es el impuesto más importante ya que es el que tiene mayor porcentaje de recaudación, por lo tanto conoceremos su nacimiento en México.

2.1.1 Evolución del Impuesto Sobre la Renta

La LISR ha tenido varias reformas a través de la historia fiscal mexicana y para comprender mejor nuestra ley haremos mención de cómo surgió y los cambios que ha tenido al paso del tiempo:

Ley del 31 diciembre de 1941 y reglamento.

La reforma fundamental que implica el proyecto es la supresión del Impuesto del Superprovecho. Para compensar la disminución de los ingresos federales que ocasiono la supresión del impuesto mencionado se aumentaron las tasas de los diferentes impuestos cedulares.

Ley del 30 diciembre del 1953 y reglamento.

Se puede decir que en esta Ley se perfeccionan las normas que contuvieron las otras, sin embargo, no significo transformación o evolución en la estructura del impuesto sobre la renta. Por primera vez se consignaron en la ley las deducciones que podías hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituyo un importante avance al adecuarse a la obligación constitucional de que las contribuciones deben establecerse en la Ley no en un reglamento. Esta ley tuvo modificaciones por decreto e 28 diciembre de 1961 y como principal adición Tasa Complementaria Sobre Ingresos Acumulables.

² Ibidem Pág. 118

Ley del 30 diciembre de 1964 y reglamento

Se abandonó por primera vez el impuesto cedular, y duró 16 años en vigor; y se dividió en dos títulos nada más: uno para el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y el otro para el Impuesto de Ingreso de las Personas Físicas; los intereses que obtuvieran provenientes de ciertos valores de rendimiento fijo, asi como los ingresos que percibieran por concepto de dividendos y los que derivan de sus actividades empresariales.

Fue a partir de 1978 cuando se adiciono la Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, la cual solo estuvo algunos años.

Ley del Impuesto de 1987

A partir de aquí se amplió la base gravable de las Sociedades Mercantiles a través de incorporar en el procedimiento del cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden contribuyentes y en las obligaciones que contraen. Para tal fin, el contribuyente tendría que determinar anualmente dos bases gravables diferentes: **la base tradicional y la base nueva.**

Ley del Impuesto de 1991

Hasta esta Ley se cobra plenamente vigencia las reglas para determinar la utilidad en la Base Nueva, porque se abandonarían totalmente las reglas relativas de la Base Tradicional esta Ley no se reforma pero si cabe destacar que surgen reglas y disposiciones de carácter general que se adicionan a la ley, esto es lo que conocemos como Miscelánea Fiscal.

Ley del Impuesto 2002

A esta nueva ley reestructura e incorpora disposiciones de reglas misceláneas, jurisprudencias, e incluye un título específico de empresas multinacionales.

2.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El capítulo I de la Ley Impuesto Sobre la Renta³ contiene las disposiciones generales que se aplicarán a todos los títulos de esta ley siempre y cuando no haya una disposición específica. En este capítulo encontramos el sujeto obligado al pago del impuesto, así como el objeto y la base.

2.2.1 Sujeto.

El artículo 1o. de la LISR señala que las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

El autor Enrique Calvo, comenta sobre este apartado del artículo que para que una persona se convierta en un sujeto obligado o contribuyente del impuesto sobre la renta en México, es necesario, que se observen los criterios que condicionan la causación del impuesto con motivo de la percepción de ingresos, los cuales son: la residencia del sujeto, la posesión de un establecimiento permanente en el país y la ubicación de la fuente de riqueza de la que provenga el ingreso. Con esto podemos observar que la nacionalidad mexicana ha dejado de ser el criterio determinante de causación del impuesto sobre la renta mexicano.

³ Ley del Impuesto Sobre la Renta 2003

2.2.2 Objeto.

El objeto lo encontramos también en el artículo 1º. de la LISR, y se refiere a los ingresos que perciban las personas, aunque la LISR no contiene una definición de la palabra ingreso sin embargo se diría que: **“Es el aumento en el patrimonio de una entidad por concepto de venta de bienes o prestación de servicios”**.⁴

2.2.3 Base Gravable

Para el cálculo del ISR tenemos que tomar en cuenta que la ley permite algunas deducciones y el resultado de disminuir estas deducciones nos dará la base sobre la cual se calculará el impuesto. Es entonces que para las personas morales la base en la cual se calcula el impuesto es el resultado fiscal.

Un ejemplo de cómo se calcula el Impuesto Sobre la Renta para las Personas Morales:

Ingresos Acumulables (art. 17)

Menos: Deducciones autorizadas (art. 29)

Igual: Utilidad Fiscal

Menos: Pérdidas pendientes de amortizar actualizadas de ejercicios anteriores (10-II).

Igual: Resultado Fiscal (art.10-I)

Al Resultado Fiscal se **multiplica** por la Tasa del ISR

Igual: El Impuesto del Ejercicio.

⁴ Diccionario contable, administrativo fiscal.

2.2.4 Tasa

En el caso de las personas morales, a la base se le aplica una tasa de impuesto, misma que se encuentra en el artículo 10 del ISR el cual establece que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%. Pero también hay que recordar que para los siguientes años esta seguirá disminuyendo hasta que llegue a 28%.

2. 3 INGRESOS ACUMULABLES.

El Capítulo I de LISR, artículo 17 nos habla de los ingresos. En el dice que las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Son ingresos acumulables:

- a) Ingresos totales propios de la actividad
- b) Ganancia por enajenación de acciones
- c) Ganancia por enajenación de inmuebles
- d) Otros ingresos como por ejemplo: Ingresos determinados por autoridades fiscales, ganancias derivadas de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie, beneficios por mejoras que pasan a poder del propietario, ganancia por enajenación de activos, títulos, fusión, escisión.
- e) Ajuste anual por inflación.

En el artículo 18 nos dice que para los efectos del artículo 17 de esta ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de la LISR.

2.4 DEDUCCIONES AUTORIZADAS

El artículo 29 del Impuesto Sobre la Renta nos habla de las deducciones autorizadas que son:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. Gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- III. Inversiones
- IV. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito.
- V. Creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones.
- VI. Cuotas pagadas por patrones del IMSS
- VII. Intereses devengados
- VIII. Ajuste anual por inflación
- IX. Anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, asociaciones o sociedades civiles.

La formula general para el reporte del Estado de Resultado Fiscal es:⁵

$$\begin{array}{rclcl} \text{Resultado} & & \text{Ingresos} & & \text{Deducciones} \\ \text{Fiscal} & = & \text{Acumulables} & - & \text{Actualizadas} \end{array}$$

2.5 ANTECEDENTES DE LA TRIBUTACION Y EL COMERCIO

Desde lo principios de nuestra creación en las épocas de las cavernas, el hombre se ha preocupado por adquirir bienes por medio del intercambio de ellos o en nuestra época moderna por moneda papel y transferencias electrónicas. Esta cualidad de intercambio se le denomino COMERCIO y de acuerdo con la definición de Alberto Maria Carreño es: “El intercambio que realizan los hombre para obtener lo que les hace falta a fin de satisfacer sus necesidades, dando en cambio algo que si bien es útil, que si bien es necesario para ellos, lo es menos que aquello por lo que lo cambian”; y es dividido en cinco grades periodos: El Comercio Antiguo, El Comercio Medieval, El Comercio Pre-moderno, La Época del Vapor y La Época de la Electricidad.⁶

2.5.1 Antecedentes Internacionales.

Dentro de la etapas antes citadas estas se logran apreciar que dentro de cada una de ellas fueron desarrollando Imperios, Monarquías, Republicas, Consulados, por lo que resta la historia y dentro de cada uno de ellos para poder sustentarse se crearon los impuestos, donde al principio era el tributo por tierras conquistadas y donde estos se pagaban en piezas de oro, bienes o servicios, así como más tarde se convertirían en regulaciones a la protección como era en las épocas feudales y la tenencia de tierras que hasta nuestros días existen.

De manera paralela se fueron creando comerciantes que no contribuían a las arcas de su Gobierno, tratando de comerciar productos sin el consentimiento de sus Reyes, Señores Feudales, Pater Familias, Hacienda real, Secretaria de Hacienda o cualquier otro sinónimo dado para las diferentes civilizaciones. De igual manera como en nuestros días, estas actividades eran penadas, aunque los castigos ahora en día son mas humanos, ya que en tiempos pasados la mejor elección era la amputación de alguna de las extremidades, hoy en día este tipo de evasión es un delito de

⁵ www.compac.com.mx

⁶ Carreño, Alberto M. “Breve Historia del Comercio” Pág. 59. México, 1942

consecuencia penal variando en los países por la pena, desde la retribución del pago actualizado, multas, recargos hasta la pena corporal.

2.5.2 Antecedentes en México.

A pesar de muchos años de aislamiento de grandes potencias Africanas, Europeas y Asiáticas, los Amerindios descubrieron la agricultura y desarrollaron urbes en las cuales contaban con redes comerciales y un gobierno que para su tiempo guarda muchas características al que se integra hoy en día.

Época antigua:

En la primera línea de tiempo se encuentra la cultura olmeca (1200-600 A.C.), también llamada cultura madre, los olmecas estaban organizados en tribus; donde estos se encargaban de la construcción de los centros ceremoniales, que estaban rodeados por las aldeas de campesinos, quienes se encargaban del cultivo de la tierra, mientras que las mujeres elaboraban los utensilios y cuidaban a los hijos.

Con los mayas existió un poco más de relevancia y desarrollo. Esta civilización se manifestó de manera notable entre los años 300 a 1200 D.C., y al ser los sucesores de los olmecas adoptaron las mismas medidas de forma de vida, donde la elite social la constituían los sacerdotes y nobles, que residían en la ciudad.

Los que fueron conquistados por los españoles aztecas y mexicas, establecidos en la planicie central de nuestro país en los años 1400 a 1600 D. C. La azteca estaba constituida por el de los plebeyos (macehualtin) y el de la elit o nobles (pipiltin). Debajo de los macehuales se encontraban los mayeques y los trabajadores asalariados; dentro del estado social se encuentran en niveles intermedios a los que pertenecían los comerciantes y algunos artesanos como los que trabajaban en los metales o trabajos en piedra.

Entre los mexicas como hoy en día la unidad social más pequeña era la familia y que esta al juntarse con otras era el calpulli, que tenía como base la descendencia por la línea del padre y la residencia de la familia en la comunidad a que pertenecía el marido. El nivel social más bajo era el de los esclavos.

Época de la Conquista.

Después de la conquista de la Nueva España, los españoles introdujeron las primeras figuras reguladoras y recolectoras del tributo por el comercio, como el modo del gobierno establecido en la vieja España y era monárquico. La primera figura hacendaría es la Real Hacienda creada en el año de 1597, y tenía a su cargo: la contaduría general, secretaría del virreinato, Juzgado general de indias, contaduría general de tributos, la cual paso a ser, contaduría general de retasas en 1786, con el fin de tasar múltiples actividades a los indígenas.

Así mismo se observa que existieron divisiones de las partes tasadas como lo son la masa común, particulares ajenos a la corona.

La primera era del sector más importante para la Real Hacienda ya que le provenían sus bastos ingresos para solventar el mantenimiento de las tropas, sueldos de oficiales, sueldos de justicia, gastos administrativos, defensa del reino, pensiones, pagos de la deuda pública, pago de réditos sobre capitales y amortización. Y estos impuestos se constituían: tributos reales, tres reales novenos, media anata secular, derechos sobre el oro y la plata, anclaje, buques, bienes confiscados, bienes mostrencos, papel sellado, donativos y lotería.

La segunda eran impuestos a favor de la iglesia. La tercera se trataba de impuestos con protección militar, bienes de difuntos, bebidas prohibidas, señoreaje de minería, derecho de fabrica de pólvora y eran destinados para mantenimiento de hospitales, salas donde se impartía justicia, gastos municipales.

El ultimo era la que tributaban monopolios permitidos por el estado, como lo eran las Empresas Tabacaleras, juegos de azar (apuestas) plazas donde se comercializaban productos.

Época de la Independencia.

En el año de 1807 Napoleón Bonaparte con el pretexto de enfrentar el bloqueo marítimo de Inglaterra empieza la invasión de las Costas Ibéricas entrando y tomando por sorpresa varias ciudades y puertos revelando en si sus verdaderas intenciones.

En la Nueva España al llegar los hechos acontecidos en el viejo continente empiezan a surgir intentos insurgentes cortados de raíz por Pedro de Garibay y Francisco Javier Lizana y que mas tarde lograría este con Miguel Hidalgo y Costilla al frente en 1810.

A partir de esa fecha los caudillos pelearon por destruir las alcabalas impuestas por el pasado gobierno y se presentan las primeras cargas fiscales publicadas que son referentes al Gobierno Marítimo, bebidas embriagantes y la extracción de capitales en el extranjero.

Durante la presidencia de Antonio López de Santa Anna los impuestos mas absurdos fueron creados debido a la carencia de ingresos como: Impuestos por ventanas, puertas, caballos y el mas absurdo perros.

Mas tarde Benito Juárez abolió estos impuestos creo la lotería nacional, incremento el 16% al precio del tabaco y bebidas embriagantes y una contribución federal que era del 25% adicional por cada pago realizado en la Federación.

El 13 de mayo de 1891, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, incremento sus atribuciones en lo relativo a comercio, por lo que se denomino Secretaria de Hacienda Crédito Publico y Comercio.

Luego entonces salio de su ámbito de de competencia el sistema de correos y se rescindió el contrato de arrendamiento de la casa moneda a particulares, con lo que la acuñación de moneda quedo a cargo del Estado.

Época de la Post Revolucionaria

En 1921, se expidió la Ley del Centenario y el 27 de febrero de 1924 la Ley para la Recaudación de Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, antecedentes que dieron origen al ISR, actualmente el gravamen mas importante del sistema impositivo mexicano.

El 1º. De septiembre de 1925, se fundo el Banco de México S. A., como Banco Central, con el propósito de terminar con la anarquía en la emisión de billetes. Después del año 1925 a 1950 los impuestos se empezaron a incrementar teniendo como factor clave la expropiación petrolera y esto apegado al gran consumo de combustibles, ferrocarriles, timbres teléfonos, luz, avisos y anuncios. El 29 de

diciembre de 1948 se creó la Ley de Impuestos Sobre Utilidades Excedentes, que en la exposición de motivos se advierte que la devaluación monetaria provocaría, con el transcurso del tiempo, una redistribución del Ingreso Real que dañaría a la mayoría de la población de escasos recursos. A fin de evitarlo, el gobierno no contaba sino con dos armas o bien aminorar el Gasto Público destinado al Programa de Desarrollo Económico, frenando la inflación o por otra parte, aumentar los impuestos a los de mayores recursos. Como este segundo camino fue el escogido, se creó nuevamente el Impuesto que tiene como base las utilidades obtenidas, en relación con la inversión realizada en la empresa.

En el año de 1978 se derogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta e 1966 y sus reformas parciales, de acuerdo con la Gaceta Oficial número 2,277 extraordinaria, del 23 de junio de 1978. Esta Ley estableció la estructura del impuesto que hoy conocemos, en el sentido de que todas las personas naturales debían declarar la totalidad de sus rentas, independientemente de su origen, aplicándoseles una tarifa progresiva única; de igual forma se comenzó a gravar a las personas jurídicas, previendo un capítulo especial solo para las rentas de origen petrolero y minero, aun vigente.

Para el año de 1982, el Presidente José López Portillo nacionaliza la Banca y queda en manos de nacionales sin experiencia. Para el año de 1986 se presenta fuerte descenso de los precios de petróleo. Ingreso al GATT.⁷

En los años consiguientes hasta 1944 se presentan devaluaciones en la moneda por al menos cada sexenio en el cual hay sucesión presidencial, la economía se mantiene inestables teniendo los dos índices de inflación mas altos durante estos periodos.

Para nuestra era México ocupa una de las mejores economías en el mundo y forma parte de varios tratados comerciales con diferentes partes del mundo. Pero la economía se ve cada vez más comprometida, ya que la tasa gravable hoy en día es de las más altas en el mundo sin tener resultados aparentes y en otros países es claramente notable con tasas más pequeñas.

⁷ Acuerdo General Sobre Tarifas Arancelarias.

CAPITULO III

MARCO TEORICO.

El establecimiento de un marco teórico y metodológico para su desarrollo ha requerido que primero estudiemos de forma individual los conceptos que intervienen y las leyes de las cuales se derivan nuestro estudio, la terminología, la representación del conocimiento y la gestión de una base de datos, delimitamos los fundamentos teóricos que sustentan nuestra concepción y su objeto de estudio, para analizar después los puntos de encuentro que hacen posible su integración en la practica de este estudio.

Este marco teórico pretende elaborar una base para introducir al lector no especialista en la materia y que debe trabajar en este marco, ya sea en el ámbito académico, técnico, profesional u otro, proponiendo algunas definiciones y que el lector se familiarice con la terminología empleada, junto con la indicación de enfoques y tendencias que se están manifestando en otras disciplinas. y espera constituirse en un material de apoyo para todos los que deben tomar decisiones en su campo de competencia.

En este orden de ideas estudiaremos lo que establecen los diferentes ordenamientos como serían un típico T2T, el cual 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 de 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.

En los tratados o convenios que aparecen a continuación únicamente se mencionan los artículos que hablan sobre lo que se está tratando en esta tesis ya que como se mencionó en el párrafo anterior constan de mucho capítulo.

3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos nos ordena en el artículo 31 fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos:

“Contribuir para los Gastos Públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” Y después estudiaremos.

3.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

El Impuesto Sobre la Renta es clasificado dentro de los impuestos directos, debido a que grava al sujeto de tal forma que la carga tributaria recae directamente sobre este. Además, grava los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y los residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional. Se menciona en el la LISR en los artículos quinto y sexto el beneficio de cuando existe un tratado para así evitar la T2T y la forma de acreditamiento.

Artículo 5o. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

Artículo 6º: Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, 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 esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en

México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

3.3 Ley de Sociedades Mercantiles (LGSM).

La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social.

Para que surtan efecto los poderes que otorgue la sociedad mediante acuerdo de la asamblea o del órgano colegiado de administración, en su caso, bastará con la protocolización ante notario de la parte del acta en que conste el acuerdo relativo a su otorgamiento, debidamente firmada por quienes actuaron como presidente o secretario de la asamblea o del órgano de administración según corresponda, quienes deberán firmar el instrumento notarial, o en su defecto lo podrá firmar el delegado especialmente designado para ello en sustitución de los anteriores.

El notario hará constar en el instrumento correspondiente, mediante la relación, inserción o el agregado al apéndice de las certificaciones, en lo conducente, de los documentos que al efecto se le exhiban, la denominación o razón social de la sociedad, su domicilio, duración, importe del capital social y objeto de la misma, así como las facultades que conforme a sus estatutos le correspondan al órgano que acordó el otorgamiento del poder y, en su caso, la designación de los miembros del órgano de administración.

En el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes:

- I.- La distribución de las ganancias o pérdidas entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente a sus aportaciones;
- II.- Al socio industrial corresponderá la mitad de las ganancias, y si fueren varios, esa mitad se dividirá entre ellos por igual, y
- III.- El socio o socios industriales no reportarán las pérdidas.

3.4 Código Fiscal de la Federación (CFF).

El Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones a que se refiere la constitución, se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Para poder entender lo que es un impuesto, existen diversas opiniones. Para Antonio Berliri, impuesto es la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria

3.5 Ley de Inversión Extranjera (LIE)

Se requiere permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores para la constitución de sociedades. Se deberá insertar en los estatutos de las sociedades que se constituyan, la cláusula de exclusión de extranjeros o el convenio previsto en la fracción I del artículo 27 Constitucional.

Se requiere permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores para que las sociedades constituidas cambien su denominación o razón social.

Las sociedades que modifiquen su cláusula de exclusión de extranjeros por la de admisión, deberán notificarlo a la SRE, dentro de los treinta días hábiles siguientes a dicha modificación.

Si estas sociedades son propietarias de bienes inmuebles ubicados en la zona restringida destinados a fines no residenciales, deberán dar el aviso a que se refiere la fracción I del artículo 10 de esta Ley, dentro del plazo previsto en el párrafo anterior.

Todo esto para lograr tener las bases necesarias para reflexionar los razonamientos por los cuales es necesario evitar la doble tributación y la forma de llegar a lograrlo lo cual terminara viéndose en las conclusiones y propuestas.

3.6 CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

CARLOS SALINAS DE GORTARI, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Por Plenipotenciarios debidamente autorizados al efecto, se firmó en la ciudad de Washington, D. C., el día dieciocho del mes de septiembre del año de mil novecientos noventa y dos, el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, cuyo texto y forma en español constan en la copia certificada adjunta.

El anterior Convenio fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día doce del mes de julio del año de mil novecientos noventa y tres, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día cinco del mes de agosto del propio año.

El Canje de Notas diplomáticas, previsto en el Artículo 29 del Convenio, se efectuó en la ciudad de Washington, D. C., los días dos y veintiocho del mes de diciembre del año de mil novecientos noventa y tres.

ARTÍCULO 10

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 este otro Estado.

2. Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos del 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;

b) 10% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente artículo, la tasa del 15% se aplicará en lugar de la prevista en el inciso b) del párrafo 2.

4. El término "dividendos" empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que para los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente aquí situado, o presta o ha prestado unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada y los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

6. Un Estado Contratante no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad que no sea residente de este otro Estado, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado.

ARTÍCULO 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 4.9% del importe bruto de los intereses provenientes de:

I. Préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bandos de inversión y de ahorro, e instituciones de seguros;

II. Bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido;

b) 10% del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo no es una persona de las mencionadas en el inciso a) y los intereses son:

I. Pagados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro;

II. Pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito; y

c) 15% del importe bruto de los intereses en los demás casos.

A los efectos del presente párrafo, los intereses pagados por concepto de préstamos respaldados ("back to back") serán sometidos a imposición de conformidad con el Derecho interno del Estado del que provengan los intereses.

ARTÍCULO 12

REGALIAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 10% del importe bruto de las regalías.

3. El término "regalías" empleado en el presente Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del artículo 6, el término "regalías" también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta o ha prestado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, y las regalías son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

5. Cuando existan relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de las regalías pagadas, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este

Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

6. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando quien paga las regalías es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo:

a) Cuando la persona que paga las regalías, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con el cual se contrae la obligación de pagar regalías, y dichas regalías son soportadas por el establecimiento permanente o base fija, dichas regalías se consideran provenientes del Estado Contratante en el que está situado el establecimiento permanente o base fija; o

b) Cuando el inciso a) no permita considerar las regalías como provenientes de alguno de los Estados Contratantes y las regalías se relacionan con el uso, o la concesión de uso de cualquier propiedad o derecho mencionado en el párrafo 3 en uno de los Estados Contratantes, las regalías se consideran provenientes de este Estado.

ARTÍCULO 24

ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los Estados Contratantes (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten a sus principios generales), un Estado Contratante permitirá a un residente de este Estado y, en el caso de los Estados Unidos a un ciudadano de los Estados Unidos, acreditar contra el impuesto sobre la renta de este Estado:

a) El ISR pagado al otro Estado Contratante por o por cuenta de dicho residente o ciudadano; y

b) En el caso de una sociedad propietaria de al menos 10% de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente del otro Estado Contratante y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado al otro Estado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, o por cuenta de la misma, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Para los efectos del presente párrafo, los impuestos a que se refieren los párrafos 3 y 4 del artículo 2 (Impuestos Comprendidos) se consideran como impuestos sobre la renta, incluyendo cualquier impuesto sobre beneficios que grave a las distribuciones, pero sólo en la medida en que dicho impuesto grave a las utilidades y beneficios calculados conforme a las reglas fiscales del Estado Contratante en que resida el beneficiario efectivo de dichas distribuciones.

2. Cuando con arreglo a las disposiciones del Convenio las rentas obtenidas por un residente de México se encuentren exentas de impuesto en este Estado, México no obstante podrá, al calcular el monto del ISR restantes de dicho residente, tomar en consideración las rentas exentas.

3. A los efectos de permitir la eliminación de la doble imposición con arreglo al presente artículo, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio (sólo por razón distinta de la ciudadanía conforme al párrafo 2 del artículo 1 (Ámbito General) se consideran que provienen de este otro Estado. Salvo lo dispuesto en el artículo 13 (Ganancia de Capital), lo dispuesto con anterioridad está sujeto a las reglas de fuente de las legislaciones internas de los Estados Contratantes aplicables para los efectos de limitar el crédito del impuesto pagado en el extranjero.

4. Cuando un ciudadano de los Estados Unidos sea residente en México:

a) En relación a las rentas que obtenga dicho ciudadano que se encuentren exentas o sujetas a una tasa reducida de impuesto estadounidense, México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano, de conformidad con lo previsto en su legislación interna relativa al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, únicamente el impuesto que, en su caso, exijan los Estados Unidos según el presente Convenio, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la ciudadanía del contribuyente;

3.7 CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

CARLOS SALINAS DE GORTARI, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Aprobado por el Senado: 8 de julio de 1991, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 15 de agosto de 1991.

Lugar y fecha de canje de notas diplomáticas previsto en el Artículo 28 del Convenio, se efectuó en la ciudad de Ottawa los días 29 de agosto de 1991 y 11 de mayo de 1992.

Entrada en vigor: 11 de mayo de 1992.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación: 17 de julio de 1992.

Aplicable a partir del: 1 de enero de 1992.

ARTÍCULO 10

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 este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirecta mente al menos el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que pague los dividendos;

b) 15% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos 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 las rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que generen los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este 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 este otro Estado.

6. Nada de lo establecido en el presente Convenio se interpretará en el sentido de impedir a un Estado Contratante someter a imposición las utilidades de una sociedad atribuibles a un establecimiento permanente en ese Estado, con un impuesto en adición al que se aplique a las utilidades de una sociedad que sea nacional de ese Estado, siempre que el impuesto adicional no exceda del 10% de las utilidades que no hayan sido sometidas al impuesto adicional en los años fiscales anteriores. Para los efectos de la presente disposición, el término "utilidades" significa los beneficios o rentas atribuibles a un establecimiento permanente o a bienes inmuebles en un Estado Contratante y toda ganancia que pueda ser sometida a imposición en este Estado de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 después de deducir todos los impuestos, distintos del impuesto adicional a que se refiere este párrafo, exigidos en este Estado sobre dichos beneficios, rentas y ganancias.

ARTÍCULO 11

Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de los intereses.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2:

a) Los intereses procedentes de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, cuando el beneficiario efectivo de los intereses sea un residente de este otro Estado y la persona que los pague o el perceptor de los mismos sea el Gobierno de uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) Los intereses procedentes de México y pagados a un residente de Canadá que sea el beneficiario efectivo de los mismos, sólo serán sometidos a imposición en Canadá cuando sean pagados respecto de un préstamo a plazo de tres años o más, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado por el "Export Development Corporation"; y

c) Los intereses procedentes de Canadá y pagados a un residente de México que sea el beneficiario efectivo de los mismos, sólo serán sometidos a imposición en México cuando sean pagados respecto de un préstamo a plazo de tres años o más, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S. N. C.

4. El término "intereses", empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias y especialmente las rentas de Fondos Públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con tales valores, bonos u obligaciones, así como cualquier otra renta

que la legislación fiscal del estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término "intereses" no incluye las rentas a que se refiere el Artículo 8 o el Artículo 10.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de este Estado. 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 una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, éstos se consideran procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros:

a) El importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio;

b) Las condiciones (incluyendo la cantidad) del crédito difieran de las que habrían sido acordadas por el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, los intereses podrán someterse a imposición de acuerdo con lo previsto en el párrafo 2 del Artículo 10.

ARTÍCULO 12

Regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de las regalías.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, las regalías pagadas en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de las regalías referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para su utilización en relación a la televisión) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

4. El término "regalías" empleado en el presente artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor, una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otro bien intangible, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, o por las INFORMACIÓN es relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, e incluye los pagos de cualquier clase en relación a películas cinematográficas y obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para su utilización en relación a la televisión. El término "regalías" también incluye las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionados a la productividad o uso de los mismos.

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, de donde proceden las regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o

propiedad por los que se pagan las regalías estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

6. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de este Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación de pago de las regalías y que soporten la carga de las mismas, éstas se considerarán procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías pagadas, habida cuenta de la prestación por la 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 aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

METODOS PARA PREVENIR LA DOBLE IMPOSICION

ARTÍCULO 22

1. En el caso de México, la doble imposición deberá eliminarse de la manera siguiente:

a) Los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y

b) Bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Canadá pagó los dividendos.

2. En el caso de Canadá, la doble imposición deberá eliminarse de la manera siguiente:

a) Sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá en relación a la deducción del impuesto pagadero en Canadá del impuesto pagado fuera de Canadá, y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones que no afecte sus principios generales- y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de México serán deducidos de todo impuesto canadiense pagadero respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias.

b) Sujeto a las disposiciones existentes de la legislación de Canadá en relación a la determinación del excedente exento de una subsidiaria extranjera y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones -que no afecte sus principios generales- para los efectos de calcular el impuesto canadiense, una compañía que sea residente en Canadá se le permitirá deducir en el cálculo de sus rentas imponibles cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México.

3. Para los efectos del inciso a) del párrafo 2, un impuesto del 15% se considerará como pagado sobre un dividendo pagado por una sociedad que es residente en México, cuyas utilidades se deriven principalmente de actividades desarrolladas en México.

4. Para los efectos del presente artículo los beneficios, rentas o ganancias de un residente de un Estado Contratante que estén sujetas a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio, se considerarán que tienen su origen en este otro Estado.

3.8 Ley Sobre la Celebración de Tratados.

La presente ley tiene por objeto regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público. Los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública

Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.

El convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

De conformidad con la fracción I del artículo 76 de la CPEUM, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución.

Corresponde al Presidente de la República otorgar Plenos Poderes.

Los tratados que se sometan al Senado para los efectos de la fracción I del artículo 76 de la Constitución, se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen que corresponda. En su oportunidad, la resolución del Senado se comunicará al Presidente de la República.

Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el **Diario Oficial de la Federación**.

La SRE, sin afectar el ejercicio de las atribuciones de las dependencias y entidades de la APF, coordinará las acciones necesarias para la celebración de cualquier tratado y formulará una opinión acerca de la procedencia de suscribirlo y, cuando haya sido suscrito, lo inscribirá en el Registro correspondiente.

Las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal deberán mantener informada a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de cualquier acuerdo interinstitucional que pretendan celebrar con otros órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales. La Secretaría deberá formular el dictamen correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, lo inscribirá en el Registro respectivo.

3.9 Ley de Servicio de la Administración Tributaria

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

El SAT tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Anualmente, el SAT deberá elaborar y hacer público un programa de mejora continua que establezca metas específicas sobre los siguientes aspectos:

Combate a la evasión y elusión fiscales; aumento esperado de la recaudación por menor evasión y elusión fiscales; Disminución en los costos de recaudación; aumento en la recaudación por la realización de auditorías, con criterios de mayor rentabilidad de las mismas; aumento estimado del número de contribuyentes en el Registro Federal de Contribuyentes y aumento esperado en la recaudación entre otros, así mismo estará obligado a entregarle los datos estadísticos al Ejecutivo Federal para que este le de la información necesaria para que el Congreso

Informes mensuales sobre la evolución de la recaudación. Dichos informes deberán presentarse a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de las Cámaras de Diputados y de Senadores a más tardar 35 días después de terminado el mes de que se trate;

Informes trimestrales sobre la evolución de la recaudación, dentro de los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública. Dichos informes deberán presentarse a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de las Cámaras de Diputados y de Senadores a más tardar 35 días después de terminado el trimestre de que se trate.

El presupuesto anual de gastos fiscales, entendido como el monto que el erario federal deja de recaudar por concepto de tasas diferenciadas, tratamientos y regímenes especiales, estímulos, diferimientos de pagos, deducciones autorizadas y condonaciones de créditos establecidos en las leyes tributarias.

Dicha información será presentada cuando menos por impuesto, por rubro específico y por tipo de contribuyente beneficiado. El presupuesto anual de gastos fiscales para el ejercicio fiscal correspondiente deberá presentarse junto con la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación.

CAPITULO IV

EJEMPLO PRACTICO

El precepto en estudio establece que los residentes en México, podrán acreditar el ISR (o su similar) pagado en el extranjero contra el ISR que se deba de pagar en México. Se hace la precisión que el ingreso que haya causado el impuesto en el extranjero debe de proceder de fuente de riqueza en el extranjero. Es muy importante señalar, que el acreditamiento sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

De lo anteriormente expuesto, podemos desprender las siguientes consideraciones:

- a) Para poder acreditar en México el impuesto pagado en el extranjero, el ingreso del extranjero lo deberán de haber recibido residentes en México.
- b) Se debe de haber pagado el ISR o su similar en el extranjero por dichos ingresos.
- c) Que el ingreso acumulado, percibido o devengado incluya el impuesto pagado.

Ejemplo:

Supongamos que la empresa ABC, S.A. de C.V. obtiene ingresos por dividendos de una empresa residente en el extranjero en cantidad de \$ 500,000.00 y que por ese dividendo se retuvieron \$ 32,500.00 por concepto de ISR (o su similar).

1. ¿Cuál sería el ingreso acumulado que deberá de servir como base para calcular el ISR acreditable en México?

Dividendo percibido en el extranjero	500,000.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero por dicho ingreso	32,500.00
(=) Ingreso Acumulado en México	532,500.00

2.- ¿Cómo se debe de proceder para calcular el ISR acreditable en México si el ingreso proviene de dividendos?

Se podrá acreditar el ISR pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. La persona moral que efectúe el acreditamiento, deberá considerar como ingreso además del dividendo o utilidad percibida, el impuesto pagado por dicho ingreso en el extranjero. Adicionalmente se establece una condición para el acreditamiento del impuesto que consiste en que el acreditamiento sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

3.- ¿Cómo se calcula el monto proporcional del impuesto pagado en el extranjero correspondiente al ingreso acumulable para una persona moral residente en México?

Al respecto en el párrafo tercero del artículo sexto de LISR, pero planteamos la siguiente fórmula matemática, de tal suerte que nos permita conocer el impuesto proporcional correspondiente a dicho dividendo.

Cálculo del impuesto proporcional correspondiente al dividendo entregado a una persona moral residente en México:

Fórmula:

- a) Debemos de conocer el importe del dividendo entregado.**
- b) Debemos de conocer el importe de la utilidad total que sirvió de base para el cálculo del impuesto.**
- c) Debemos de conocer el importe total del impuesto pagado por dicha utilidad en el extranjero.**

Dividendo bruto recibido del extranjero

- (f) Utilidad base del impuesto en el extranjero
- (=) Cociente proporcional
- (x) Impuesto total pagado en el extranjero
- (=) Proporción de ISR correspondiente al dividendo

4.- ¿Existe algún límite para poder acreditar el ISR en México cuando se ha recibido un dividendo pagado por una sociedad residente en el extranjero?

La respuesta es si, de acuerdo a lo que dispone el cuarto párrafo del artículo sexto de la LISR y donde se pudiera resaltar lo que dice El monto del impuesto acreditable a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicables en el país de residencia de la sociedad del extranjero de que se trate con cargo a la cual se distribuyó el dividendo o utilidad percibido...

Si observamos la redacción subrayada del artículo en estudio, se señala que el monto del impuesto acreditable no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la del artículo 10 de la LISR **(Tasa del 28% para el ejercicio de 2007. Se recomienda la lectura de la fracción LXXXII del artículo segundo de las disposiciones transitorias del año 2002 de la LISR).**

Ahora bien posteriormente se vera reflejado en números lo complicado que es en la realidad la forma del acreditamiento.

Caso 1.

El ISR proporcional **NO EXCEDE** del límite previsto por el cuarto párrafo del artículo 6 de la LISR:

Dividendo bruto recibido del extranjero:	370,000.00
Utilidad base del impuesto en el extranjero:	1,500,000.00
Impuesto total pagado en el extranjero:	405,000.00

Solución:

Primero calculamos el impuesto acreditable proporcional al dividendo bruto recibido.

Dividendo bruto recibido del extranjero	370,000.00
(/) Utilidad base del impuesto en el extranjero	1,500,000.00
	24.67%
(=) Cociente proporcional	(.2467)
(x) Impuesto total pagado en el extranjero	405,000.00
(=) Proporción de ISR correspondiente al dividendo	99,900.00

Ahora calculamos el ingreso acumulado mediante el cual se integra el dividendo y el impuesto proporcional. No pasemos por alto que es un requisito INDISPENSABLE que en el ingreso acumulado, se considere el ingreso por el dividendo y el impuesto proporcional respecto a dicho dividendo. (Primer y segundo párrafos del artículo 6 de la LISR)

Integración del ingreso acumulado:

Dividendo bruto percibido en el extranjero	251,600.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero por dicho ingreso	118,400.00
(=) Ingreso Acumulado en México	370,000.00

Siguiendo el procedimiento establecido por el artículo en estudio, debemos de analizar si el impuesto proporcional acreditable no excede del límite previsto por el cuarto párrafo del artículo 6 de la LISR.

La fórmula para calcular el límite de referencia, se obtiene:

Ingreso Acumulado en México

(x) Tasa del artículo 10 de la LISR

(=) Límite del Impuesto acreditable en México

La Solución sería:

Ingreso Acumulado en México	370,000.00
(x) Tasa del artículo 10 de la LISR	28.00%
(=) Límite del Impuesto acreditable en México	103,600.00

Del cálculo anterior desprendemos que el límite para el acreditamiento del impuesto es en cantidad de **\$ 103,600.00**. Recordemos que el impuesto proporcional al dividendo es en cantidad de **\$ 99,900.00**. El impuesto proporcional al no exceder del límite del impuesto acreditable en México, podrá acreditarse en su totalidad; es decir, contra el impuesto anual de la persona moral residente en México, procederá el acreditamiento de **\$ 99,900.00** provenientes de ingresos por dividendos provenientes del extranjero.

Caso 2.

El ISR proporcional **SI EXCEDE** del límite previsto por el cuarto párrafo artículo 6 de la LISR:

Dividendo bruto recibido del extranjero:	452,000.00
Utilidad base del impuesto en el extranjero:	2,365,100.00
Impuesto total pagado en el extranjero:	946,040.00

Solución:

Primero calculamos el impuesto acreditable proporcional al dividendo bruto recibido.

Dividendo bruto recibido del extranjero	452,000.00
(/) Utilidad base del impuesto en el extranjero	2,365,100.00

(=) Cociente proporcional	19.11%
(x) Impuesto total pagado en el extranjero	946,040.00
(=) Proporción del impuesto correspondiente al dividendo	180,800.00

Ahora calculamos el ingreso acumulado mediante el cual se integra el dividendo y el impuesto proporcional. No pasemos por alto que es un requisito INDISPENSABLE que en el ingreso acumulado, se considere el ingreso por el dividendo y el impuesto proporcional respecto a dicho dividendo. (Primer y segundo párrafos del artículo 6 de la LISR)

Integración del ingreso acumulado:

Dividendo bruto percibido en el extranjero	271,200.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero por dicho ingreso	180,800.00
(=) Ingreso Acumulado en México	452,000.00

Siguiendo el procedimiento establecido por el artículo en estudio, debemos de analizar si el impuesto proporcional acreditable no excede del límite previsto por el cuarto párrafo del artículo 6 de la LISR.

Ingreso Acumulado en México	452,000.00
(x) Tasa del artículo 10 de la LISR	28.00%
(=) Límite del Impuesto acreditable en México	126,560.00

Observemos que:

Proporción del impuesto correspondiente al dividendo	180,800.00
Límite del Impuesto acreditable en México	126,560.00

Si la proporción del impuesto correspondiente al dividendo es mayor que el límite previsto por el artículo 6 de la LISR, la diferencia no será ni acreditable ni deducible. En nuestro ejemplo, ese gasto no deducible tendría un importe de:

Proporción del impuesto correspondiente al dividendo	180,800.00
Límite del Impuesto acreditable en México	126,560.00
(=) Diferencia no acreditable ni deducible	54,240.00

Una consideración adicional que no debemos pasar por alto es que para poder proceder al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, debemos de cumplir con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 6 de la LISR que señala:

Artículo 6.- ...

Los contribuyentes deberán contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos. Cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.”

Se deberá de contar con la documentación que demuestre el pago de impuestos en el extranjero para poder proceder a su acreditamiento en México.

A continuación se presenta un caso práctico integral sobre la aplicación del acreditamiento del ISR pagado en el extranjero.

La empresa ABC, S.A. de C.V. nos presenta la siguiente información, y nos pide calcular:

- a) El ISR del ejercicio
- b) Determinar el Impuesto acreditable en México por el impuesto pagado en el extranjero que proviene de un pago que le hicieron a la empresa por concepto de dividendos de una empresa en el extranjero.

Ingresos obtenidos durante el ejercicio.

Ingresos por venta de calzado	3,600,000.00
Ingresos por renta de bodega	250,000.00
Ingresos por intereses	123,000.00
Ajuste anual por inflación acumulable	55,200.00
Utilidad Fiscal en venta de terrenos	563,200.00
Utilidad Fiscal en venta de Equipo de Transporte	14,500.00
Dividendos recibidos del extranjero	45,000.00

Nota: El dividendo ya incluye el impuesto que se pagó por el mismo en el extranjero.

Durante el ejercicio, la empresa efectuó las siguientes deducciones:

Deducciones durante el ejercicio:

Compras netas de Calzado	1,754,100.00
Sueldos y Salarios	520,000.00
Cuotas del IMSS, SAR e INFONAVIT	142,000.00
Deducción de Inversión de Equipo de Transporte	85,500.00
Deducción de Inversión de Equipo de Cómputo	32,100.00
Ajuste anual por inflación deducible	36,200.00
Gastos de Operación Deducibles	1,785,200.00

Datos Adicionales:

La empresa residente en el extranjero nos proporciona los siguientes datos:

La utilidad total base del impuesto en el extranjero es 225,000.00

El impuesto pagado por dicha utilidad es de 90,000.00

Calcularemos el importe del ISR acreditable por el dividendo que recibe la empresa.

Dividendo bruto recibido del extranjero:	45,000.00
Utilidad base del impuesto en el extranjero:	225,000.00
Impuesto total pagado en el extranjero:	90,000.00
Dividendo bruto recibido del extranjero	45,000.00
(/) Utilidad base del impuesto en el extranjero	225,000.00
(=) Cociente proporcional	20.00%
(x) Impuesto total pagado en el extranjero	90,000.00
(=) Proporción del impuesto correspondiente al dividendo	18,000.00
Dividendo bruto percibido en el extranjero	27,000.00
(+) Impuesto pagado en el extranjero por dicho ingreso	18,000.00
(=) Ingreso Acumulado en México	45,000.00
Ingreso Acumulado en México	45,000.00
(x) Tasa del artículo 10 de la LISR	28.00%
(=) Impuesto acreditable en México	12,600.00

Proporción del impuesto correspondiente al dividendo	18,000.00
Límite del Impuesto acreditable en México	12,600.00
(=) Diferencia no acreditable ni deducible	5,400.00

Nota: De acuerdo al procedimiento anteriormente expuesto, sólo se podrán acreditar \$ **12,600.00**, ya que el impuesto pagado por el dividendo en el extranjero (**\$18,000.00**), excede el límite que marca el artículo 6 de la LISR como acreditable. Recuérdese que la diferencia de **\$ 5,400.00** no será ni acreditable, ni deducible para efectos del ISR.

Ingresos obtenidos durante el ejercicio:

Ingresos por venta de calzado	3,600,000.00
Ingresos por renta de bodega	250,000.00
Ingresos por intereses	123,000.00
Ajuste anual por inflación acumulable	55,200.00
Utilidad Fiscal en venta de terrenos	563,200.00
Utilidad Fiscal en venta de Eq. de Transporte	14,500.00
Dividendos recibidos del extranjero	45,000.00
Total de Ingresos Acumulables	4,650,900.00

(-) Deducciones durante el ejercicio:

Compras netas de Calzado	1,754,100.00
Sueldos y Salarios	520,000.00
Cuotas del IMSS, SAR e INFONAVIT	142,000.00
Deducción de Inversión de Eq. de Transporte	85,500.00
Deducción de Inversión de Eq. de Cómputo	32,100.00
Ajuste anual por inflación deducible	36,200.00
Gastos de Operación Deducibles	1,785,200.00

Total de Deducciones Autorizadas	4,355,100.00
(=) Utilidad (Pérdida) Fiscal	295,800.00
(-) Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores	-
(=) Resultado Fiscal	295,800.00
(x) Tasa del primer párrafo artículo 10 de la LISR	28.00%
(=) ISR anual	82,824.00
(-) Pagos Provisionales del ejercicio	-
(-) ISR acreditable de dividendos percibidos	15,300.00
(=) ISR por pagar (a favor)	67,524.00

CONCLUSIONES

CONCLUSION: El acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero resulta indispensable ya que de lo contrario se genera una doble tributación.

PROPUESTA: Los Tratados Internacionales celebrados en materia tributaria deberán contener estipulaciones claras y precisas de cómo acreditar el pago de las contribuciones por los dividendos o utilidades obtenidas en el estado contratante residente en México o en el extranjero, tratando de homologar las tasas aplicables al interés para lograr acreditar ya sea el pago en uno o en otro estado contratante para que tengan la misma validez en uno o en otro; y con ello no se pueda cobrar inclusive los excedentes del capital logrado como dividendo durante el periodo fiscal correspondiente.

CONCLUSIÓN: La legislación mexicana permite el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta pagado por un residente en México, sin embargo, la mecánica establecida es poco depurada y puede llevar en muchos casos, a que el monto acreditable sea muy reducido. Menciono a la vez que existen medidas para mitigar la doble imposición internacional (T2T), que genera conflictos positivos de sujeción entre los Estados y distorsiona la competencia en el Comercio Internacional, se basan principalmente en el establecimiento de métodos de exención y de acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta, correspondiendo adoptarlas, en principio, al Estado del residente en el extranjero, porque dicho tributo se basa en el principio de renta mundial; sin embargo, los Estados en los que aquél realiza el hecho imponible también pueden prever medidas unilaterales o bilaterales para evitar esa práctica tributaria, o la combinación de ambas, como lo ha hecho México, mediante la celebración de convenios; disponiendo exenciones, como las contenidas en el Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el propósito de no imponer mayores cargas a esos contribuyentes; o bien, deduciendo del impuesto que debe cubrir el contribuyente en su lugar de residencia, el tributo que pagó en el lugar de la fuente o, en su caso, no acumulando al ingreso gravable en el país de residencia el obtenido en el Estado de la fuente, como lo señala el artículo 6o. de la Ley citada.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXIII, Mayo de 2006

Página: 7

**DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. MEDIDAS QUE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA HA ADOPTADO PARA EVITARLA.**

Amparo en revisión 1234/2005. Mónica Elodia Jasso Lozano. 2 de marzo de 2006.

Unanimidad de diez votos.

Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.

Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1237/2005. Raquel Morales Montero. 2 de marzo de 2006.

Unanimidad de diez votos.

Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio A. Valls Hernández.

Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz.

PROPUESTA: Con la homologación de las formas de acreditación de los pagos del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial Tasa Única, se puede lograr una formula mas simple que permita acreditar los pagos realizados sobre dividendos obtenidos en el estado contratante mexicano y extranjero de tal forma que permita de una manera mas sencilla evitar la doble tributación, debido a que las formas de acreditación simplemente serán iguales.

CONCLUSION: En el caso de dividendos, la mecánica de cálculo establecida en la LISR, es ambigua, ya que en ningún caso, permiten acreditar en su totalidad el ISR pagado por la sociedad que distribuye los dividendos, sin importar que la tasa pagada por dicha sociedad puede inclusive, ser menor a la establecida por el tratado entre México y algunos países celebrados para evitar la Doble Tributación, así como es referido en el capítulo IV, donde se especifica de forma precisa como es en la realidad con un ejemplo práctico.

Mostrando que es de una manera muy complicada la forma de acreditamiento, ya que si excede de cierta cantidad no es deducible y si no excede pero no alcanza su porcentaje adecuado el mismo cálculo es difícil para su acreditación.

PROPUESTA: En algunas ocasiones resulta injusto el pago doble de un impuesto que no puede ser acreditado en otro estado, debido a que puede ser menor si se ajusta a la ley del estado contratante residente en el extranjero dada su complejidad por el cálculo en la práctica; aun así siendo cierto y explorado derecho que existe el principio de aplicación de la ley que dice que cuando exista una ley general y una ley especial que regían una conducta un acto o un hecho, deberá estarse a la ley especial, debido a que la general solo viene a suplir en estos casos las deficiencias de ejecución o las limitaciones de territorialidad para la aplicación de la ley especial quien es al final la que debe dar solución al problema que se plantea.

De este modo debemos entender que la finalidad principal de los tratados internacionales celebrados por el estado mexicano con otros países tiene la finalidad de lograr un puente que permita hacer determinada cosa o celebrar determinado acto en menor tiempo y en menor costo e implica necesariamente una congruencia entre la ley local aplicable la constitución y el tratado que se crea; por tratarse de un acto de autoridad para la mejora en el desarrollo o desempeño de un bien o servicio. De tal manera que deberá considerarse un capítulo especial en la ley para la celebración de tratados así como en la ley para la aprobación e dichos tratados que contenga disposición en la que se permita o se logre una igualdad en la ley llámese constitución sobre tratado y/o tratado sobre ley, para evitar la confusión en la aplicación y el ejercicio fiscal correspondiente.

Es importante comentar que es necesario que la Ley del Impuesto Sobre la Renta sea ajustada para establecer disposiciones claras respecto a las inversiones que las empresas mexicanas realizan en el extranjero. Pareciera que los grandes avances y sofisticación que México ha logrado en materia impositiva a través de los Tratados Internacionales, no se reflejan en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La doble tributación, aun y cuando no provenga de la intención, sino de la redacción de la Ley, así como la poca claridad de las disposiciones, inhibe las decisiones de inversión que las empresas mexicanas desean efectuar en el extranjero.

Estas inversiones en el extranjero hoy son una realidad y deben ser gravadas, en su caso, de manera correcta.

A través de un Tratado Internacional, que se convierte en ley obligatoria al cumplir los requisitos anteriormente señalados y que es válido únicamente a aquellos sujetos que queden comprendidos en los supuestos que el propio tratado establece. Y bien ¿Qué pasa con la tasa fijada en la ley sustantiva tributaria (ISR)?

Subsiste paralelamente con la fijada en el tratado internacional, la única distinción es que cada conjunto normativo será aplicado para cada sujeto que quede comprendido en los supuestos que establece ya sea la ley o el tratado

Y para reforzar nuestra respuesta el propio artículo 5º LISR:

Establece una garantía a aquel sujeto pasivo del Tratado Internacional que tanto mencionamos, ***“En el caso de que el retenedor aplica tasas mayores a las señaladas en los Tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.”***

Tenemos entonces que nos encontramos gobiernos y naciones dentro de una globalización de la cual dependemos de la implementación de Tratados Internacionales **que permitan una adecuada captación de impuestos, con mejoras tanto para realizar una mejor importación, exportación, así como un mejor acreditamiento dentro de uno u otro país, si es que en este se respetasen las tasas de intereses, regalías, aranceles, que pueden encontrarse dentro de**

dichos convenios que se realizan entre los estados contratantes y contratados; ya que en la realidad es complicado acreditar correctamente el pago de impuestos pagados en el país residente, porque en muchas ocasiones no se aplican correctamente las tasas convenidas en el Tratado, sino que son aplicadas las que se encuentran plasmadas en la Ley del país en el que también se encuentra el establecimiento permanente dentro de su periodo fiscal. Ahora bien si se pudiera implementar de una manera razonable una mejor y simple aplicación del impuesto que deba pagarse por el tráfico de bienes o servicios como único y definitivo de tal manera que con la cooperación de ambas jurisdicciones se obtenga un resultado objetivo y claro, así como a la vez fuera más favorable para las inversiones existentes y futuras, en el sentido de que no tengan que pagar impuestos dos veces, situación distinta a lo que ocurre con el Impuesto al Activo el cual nunca ha sido considerado como impuesto comprendido en cualquier lo que causa así la doble tributación. Con esto podrá obtenerse un sistema tributario mas competitivo a nivel global, fomentando así una mejor actividad económica, la creación de empleos y mejores condiciones de vida.

GLOSARIO

ACCIONES.- Es una parte proporcional del capital social de una sociedad anónima. Representa la propiedad que una persona tiene una parte de esa sociedad. Normalmente, salvo excepciones, las acciones son transmisibles libremente y otorgan derechos económicos y políticos a su titular (accionista).

DIVIDENDO.- Son los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

DOBLE TRIBUTACION.- Es la que existe cuando una misma fuente de ingresos es gravada por las leyes fiscales con dos ó mas tributos, a cargo de uno o más sujetos. En la Legislación política mexicana existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella; esto último por no contravenir a las disposiciones establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.- Para efectos del ISR es:

- 1) Cuando teniendo o no un lugar de negocios o para la prestación de servicios una persona reside en el extranjero o actué en el país a través de una persona física o moral distinta de una agente independiente, en relación con todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero.
- 2) Para una empresa aseguradora residente en el extranjero cuando percibe ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en el, por medio de una persona distinta de una agente independiente excepto en el caso del reaseguro.

GANANCIAS.- Nombre que se le da a las utilidades obtenidas a una empresa como resultado de las actividades realizadas durante un periodo determinado.

IMPUESTO.- Es una cantidad en dinero que se establece por el gobierno y es pagada por individuo o instituciones a un organismo público (central o local).

INGRESOS.- Son todas las entradas financieras que recibe una persona, una familia, una empresa, una organización, un gobierno, etc. Cuando lo recibe un trabajador

asalariado por su trabajo es el salario. Si ésta es la única actividad remunerada que hizo la persona durante un periodo, el salario será su ingreso total.

INTERESES.- En un sentido estricto, se identifica con el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital (dinero). Asimismo, puede considerarse como el beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión. En un sentido más amplio: compensación en dinero o en cualquier valor que recibe el acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.

Para efectos de la ley del impuesto sobre la renta, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con los que se les designe, a los rendimientos de crédito de cualquier clase, y señala que entre otros son intereses:

- 1) la ganancia de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionistas conforme a las reglas generales que al efecto expida al servicios de administración tributaria.
- 2) La ganancia derivada de los derechos de crédito adquirido por empresas de factoraje financiero, en las operaciones de factoraje financiero..

JURISPRUDENCIA DENTRO DEL TFJFA.- El Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contra. Por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contra. Las Resoluciones pronunciadas por la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, que diluciden (expliquen) las contradicciones de Tesis sustentadas en las Sentencias emitidas por las Secciones o por las Salas Regionales del Tribunal.

PERSONALIDAD JURIDICA.- Idoneidad para ser sujeto de derechos y obligaciones.
Capacidad para estar en juicio

REGALIAS.- Es la participación irrenunciable a favor del autor en los ingresos percibidos por la transmisión de los derechos patrimoniales para la explotación de una obra, que puede consistir en una renumeración proporcional o en un pago fijo y determinado.

RENDIMIENTO.- Porcentaje de utilidades obtenido en ventas o sobre el importe de un capital invertido.

RESIDENTE.- Las personas físicas que hayan establecido casa o habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

SOCIEDAD.- Es aquella por la cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria con el animo de repartir entre sí las ganancias. Es la agrupación de personas para la realización de actividades privadas, generalmente comerciales.

TASA.- Precio oficial fijado para determinado bien o servicio. Rendimiento expresado en porcentajes aplicable al pago o al cobro de intereses.

TRATADO.- Acuerdo, ajuste, convenio o conclusión sobre una materia o asunto. Obra que comprende o explica todo lo concerniente a un tema en concreto.

TRIBUTAR.- Contribución u obligación fiscal.

BIBLIOGRAFIA

Vázquez Arminio, Fernando, voz *Dividendo*, Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa-UNAM, México, 2000, 14ª ed., p. 1174.

Cfr. Mantilla Molina, Roberto, *Derecho mercantil*, Porrúa, México, 1996, n. 226.

Adolfo Arrijo Vizcaíno; Derecho Fiscal; Editorial Themis; Décima octava edición

BAKER, P. (1994): "*Double Taxation Conventions and International Tax Law*", 2nd. Ed., Sweet & Maxwell, London, 1994.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A. (1970): "Los Convenios para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en AA.VV. *Estudios de doble imposición internacional*, IEF, Madrid, 1970, p. 70.

Parada Vázquez, R., "Decreto Administrativo II", Madrid, 1995.

García Trevijano, J.A., "Tratado de Derecho Administrativo", tomo III, volumen I, Madrid, 1970.

BUHLER, O. (1968): *Principios de Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

OCDE, (1984): Comité de Asuntos Fiscales, *Informe sobre procedimiento amistoso*, París, 1984

"The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *Bulletin for International Fiscal Documentation* núm. 11/2000, p. 613

Alberto María Carreño: Breve historia del Comercio, México 1942.

Derecho Fiscal, Chapoy Bonitaz, Dolores Beatriz., Primera edición 1991

Derecho Fiscal, Ponce Gómez Francisco, edición 11ª.

Revista Científica de América Latina, España, Portugal, Estados Unidos y la Universidad Autónoma de México, edición 2004

Páginas de Internet.

Universidad Autónoma de México <http://www.bibliojuridica.org.mx>

Universidad de las Americas www.ciria.udlap.mx

Universidad Michoacana www.unimich.com

Instituto Mexicanos de Contadores Públicos www.imcp.org.mx

www.cefa.com.mx

www.realidadjuridica.uabc.mx

www.sat.gob.mx

www.scjn.org.mx

www.gra.com.mx

www.realidadjuridica.uabc.mx

www.oas.org.mx

www.uaemex.mx