Problemas de la Doble Tributación Internacional

Para evitar la doble tributación, conviene la celebración de tratados bilaterales, cuya base normativa sea la Ley del Estado que tenga una menor órbita de aplicación en cuanto coincida con la Ley del otro Estado. Un país en desarrollo debe aceptar un tratado que se estructure sobre la teoría de la fuente como norma general. Para evitar la doble tributación en el caso de ingresos de las empresas, debe prevalecer el método de segregación de impuestos; la exención de impuestos concedida por un país, debe estimarse por el otro, como si se tratara de ingresos ya gravados por el Estado en que se encuentra la fuente; el impuesto objetivo, pagado en la fuente, debe deducirse del que el acreedor esté obligado a pagar en el Estado en que radique; el impuesto sobre ganancias distribuibles se cubre en el país donde radique la sociedad con cargo a cuyas utilidades se hayan repartido, y el impuesto personal de trabajadores y profesionistas cubierto en la fuente, debe deducirse del que se pague en el país de la residencia del sujeto del impuesto.

Por *Hugo B. Margáin*

SEGUNDA PARTE

Fórmula para Evitar la Doble Imposición

UNA vez establecido en el Capítulo anterior el lugar de situación de la fuente del ingreso gravable de los impuestos objetivos, personales y reales, a continuación se analizan las normas para destruir la yuxtaposición de impuestos, en lo internacional, según que los ingresos derivados del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

11.—NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL CASO DE INGRESOS DE LAS EMPRESAS.—La doble imposición en el caso de impuestos reales, se evita de dos maneras:

A) Deduciendo del impuesto que debe cubrir la empresa en el lugar de su residencia, el pagado en el país de la fuente.

B) No acumulando al ingreso gravable en el país en que resida la empresa, el obtenido en el de la fuente real externa, sobre el cual ya se debió haber cubierto el impuesto.

A.—*Método de Deducción de Ingresos.*—De los dos sistemas enunciados, el primero favorece a los países que tienen altas tasas en el Impuesto sobre la Renta, puesto que al permitir la deducción del gravamen pagado en otro país, con tasas inferiores, siempre habrá una tasa diferencial a favor del Fisco del país que cuente con impuestos más elevados.

Además, los impuestos directos influyen, hasta cierto punto, en los precios; por lo tanto, las compañías de un Estado procurarán, al vender sus mercancías o servicios dentro del territorio de otro, obtener el dinero suficiente para cubrir el impuesto al Fisco del país en que operen y la tasa diferencial que deba enterarse al país en que residan, y quedarse con un rendimiento adecuado para sus capitales. Esto se afirma sin desconocer que el Impuesto sobre la Renta es directo a la utilidad y por ello se reputa un impuesto no repercutible, como lo son los indirectos.

Estudiando el caso contrario, en operaciones de empresas residentes en un país de bajos impuestos que operen en otro país de impuestos elevados, el impuesto pagado al Fisco de este último, siempre será mayor que el que debiera pagarse en el Estado en que residen, dada la diferencia de tarifas y, en consecuencia, al hacer la deducción del Impuesto pagado en el país de la fuente, no se dejaría oportunidad al país de la residencia de cobrar un solo centavo.

Por lo tanto, este sistema no es conveniente para los países en desarrollo.

B.—*Método de Segregación de Ingresos.*—Por virtud del segundo método se consigue que cada uno de los Estados contratantes grave únicamente los ingresos que se obtengan en su territorio. Así, el país donde resida la empresa, permitirá que ésta deduzca de sus ingresos totales, los obtenidos en el otro país contratante, única manera con la cual ambos Estados quedan en un plano de igualdad y reciprocidad.

Otra de las ventajas que ofrece el método de segregación de los ingresos, se advierte en los casos en que un Estado otorga una exención de impuestos con el propósito de alentar alguna actividad que le interesa. Para que el sacrificio de dicho Estado no redunde sólo en un beneficio para el otro país, haciendo nugatorio el incentivo a las actividades que desee impulsar, debe sostenerse que los ingresos no sean gravados por el segundo país.

Con esa finalidad, los ingresos gravables a los cuales uno de los Estados haya otorgado el beneficio de exención total o parcial del impuesto, serán tratados por el otro Estado como si hubieran cubierto el impuesto, de no haberse concedido la exención y, en consecuencia, no volverán a ser gravados por éste.

Este principio es especialmente aplicable a sucursales y agencias de empresas extranjeras que, por virtud de la legislación protectora del desarrollo industrial, han obtenido en el país donde se hallan establecidas, una exención total

o parcial de impuestos a las utilidades obtenidas en las operaciones que realicen, pero que están obligadas a consolidar sus resultados en el país donde se encuentre su casa matriz. En este caso la exención de que gozan dichas sucursales y agencias, debe ser respetada por el Estado en que se encuentre domiciliada la casa matriz.

Con esto se reafirma el principio de que el ingreso gravado en un país, debe quedar excluído del gravamen en el otro país contratante, de acuerdo con el criterio de la fuente del ingreso, debiéndose entender también por ingreso gravado, aquél al que un Estado ha concedido exención total o parcial del Impuesto sobre la Renta, y que el otro Estado debe considerar como ingreso ya gravado, aunque realmente no lo haya sido.

Finalmente, el sistema de segregación de los ingresos otorga un aliciente a la inversión de capitales en los países en desarrollo, con bajas tasas, inversión que, bien orientada, coadyuva en forma relevante a un rápido progreso económico de ese país.

12.—NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN EL CASO DE INGRESOS PROCEDENTES DE LA IMPOSICIÓN DE CAPITALES.—A.—*Norma General.*—Al tratar, en párrafos anteriores, de los ingresos de las empresas, se sostuvo, como principio, la separación de los obtenidos en distintos Estados, evitándose de esta manera la doble imposición. Se afirmó la tesis de que un ingreso gravado por un Estado, no debe serlo nuevamente en el otro.

Ahora, para impedir la doble tributación por lo que respecta a la imposición de capitales, se propone otro sistema, o sea el de deducir el impuesto pagado en el país donde se encuentre la fuente, del que está obligado a pagar el contribuyente en el Estado en que radique.

De esta manera se dan reglas equitativas para hacer menos gravosos los distintos sistemas impositivos que tengan los Estados contratantes, aun cuando uno de ellos sea de tipo cedular y el otro grave los ingresos globales de los individuos, y como quiera que el rendimiento de la imposición de capitales se refleja en los incrementos patrimoniales de los individuos, gravados por el país de su residencia y en el de su nacionalidad, la solución adecuada es la ya apuntada.

Es pertinente recordar, para el último caso citado, lo que se afirma en el Capítulo I de este estudio. Por lo tanto, en la imposición de capitales, el ingreso obtenido de fuentes extranjeras debe manifestarse en el Estado en que reside el acreedor, pero del impuesto que está obligado a cubrir, podrá deducir el pagado en el país en donde radica su deudor.

B.—*Caso del Impuesto sobre Ganancias Distribuibles.*—Las ganancias distribuibles de las empresas, así como las de las agencias y sucursales que desarrollan actividades en un país y cuentan con su casa matriz en el otro, quedan gravadas en el país donde residen.

a).—*Las Ganancias Distribuibles de las Empresas.*—La determinación de la fuente del ingreso gravable, en el caso de las sociedades, no ofrece dificultad alguna. Se considera generada la utilidad del accionista en el lugar en donde opere la sociedad que reparta dividendos, cualquiera que sea la residencia de quien tenga títulos representativos del capital de esa empresa. Este principio, admitido de esta manera, obliga a abandonar el precepto legal que, contrariando la idea de la fuente del ingreso gravable, establece un impuesto a los residentes sobre los ingresos obtenidos de la inversión de capitales en empresas situadas en el extranjero.

Si se admite como fuente del ingreso gravable el lugar en que se encuentran las sociedades que reparten o deban repartir utilidades, aun cuando el accionista radique en el extranjero, lo cual corresponde estrictamente al principio de la fuente, debe suprimirse la existencia de normas contradictorias que obligan a los accionistas radicados en un país, a cubrir un impuesto por los ingresos derivados de la imposición de capitales de empresas extranjeras, ya que dichos ingresos deben quedar sujetos al gravamen del país en donde las sociedades estén radicadas.

b).—*Ganancias de las Agencias y Sucursales de Empresas Extranjeras.*—Por lo que ve al pago de dividendos a las agencias y sucursales de empresas extranjeras, se les da igual tratamiento que a las sociedades establecidas permanentemente en determinado país, y sobre las utilidades que obtengan, se calculará en el gravamen correspondiente a las ganancias distribuibles, aun cuando la utilidad percibida por las agencias o sucursales no la reparta la casa matriz situada en el extrnjero, ni se conozcan los resultados de la operación general de la empresa, de acuerdo con la consolidación de los datos suministrados por todas sus agencias y sucursales en los distintos países.

La obligación que se establece a cargo de las sucursales o agencias en cuestión, para el pago del impuesto sobre ganancias distribuibles, se justifica plenamente al considerar que las utilidades que reparta la casa matriz, no serán otras que las obtenidas por ella y sus sucursales o agencias. Por lo tanto, la utilidad lograda en un determinado país a través de un establecimiento permanente, deberá gravarse en dos aspectos en dicho país: la utilidad gravable de la empresa en sí, en este caso agencia o sucursal, y las ganancias del accionista provenientes de las utilidades repartibles que puedan decretarse. Y como el país en donde se encuentra la fuente o sea aquel en el cual radica la sucursal o agencia, desconoce la utilidad que se reparte a los accionistas por la casa matriz, grava un dividendo teórico de la sucursal, en la proporción de la utilidad obtenida por ella, acudiendo al recurso de dar, en el aspecto de que se trata, un tratamiento autónomo a las sucursales o agencias.

En este caso, las ganancias gravadas en el país donde operan la sucursal o la agencia, darán motivo a dos situaciones distintas en el país en que la casa matriz radique; por una parte, el ingreso gravable de la sucursal no deberá ser objeto de nuevo impuesto por el Estado en que se encuentre la casa matriz, evitándose de esta manera la doble imposición con relación a los ingresos de las empresas; por otra parte, el grava-

men sobre las utilidades repartibles permitirá a los accionistas, en el país de su residencia, deducir de los impuestos que tengan que cubrir, el que se les haya retenido en el lugar en que esté establecida la sucursal o la agencia. De acuerdo con lo antes propuesto se evita la doble imposición en materia de Renta, tanto en los países que siguen el sistema cedular, como en los que hayan optado por el personal global.

13.—NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL CASO DE IMPUESTOS PERSONALES.—El impuesto personal, pagado en la fuente, debe deducirse del que el trabajador o profesionista está obligado a cubrir en el país de su residencia. Como en estos casos los ingresos derivados del trabajo, constituyen un ingreso personal, base del impuesto en el país en que el sujeto tiene su domicilio permanente, y por otra parte, el recibido de quien paga el servicio que dio motivo a la doble tributación puede ser uno de tantos ingresos percibidos por el individuo, es lógico concluir que el impuesto cubierto en el país de la fuente, se deduzca del impuesto sobre los ingresos acumulados en el Estado de la residencia.

Nótese la similitud, en este aspecto, con el tratamiento propuesto para los ingresos provenientes de la imposición de capitales, según quedó expresado, ya que la deducción de impuestos, en ambos casos, se justifica por el impuesto sobre ingresos individuales acumulados, que debe cubrirse en el país de la residencia y en el de la nacionalidad.

14.—CONCLUSIONES.

A.—Para evitar la doble imposición en el caso de ingresos de las empresas, debe prevalecer el método de segregación de ingresos.

B.—La exención de impuestos concedida por un país, debe estimarse por el otro, como si se tratara de ingresos ya gravados por el Estado en que se encuentre la fuente.

C.—El impuesto objetivo, pagado en la fuente, debe deducirse del que el acreedor esté obligado a pagar en el Estado en que radique.

D.—El impuesto sobre ganancias distribuibles se cubre en el país donde radique la sociedad con cargo a cuyas utilidades se hayan repartido.

E.—El impuesto personal de trabajadores y profesionistas cubierto en la fuente, debe deducirse del que se pague en el país de la residencia del sujeto del impuesto.

Consideraciones sobre el Proyecto de Tratado

Estructura del Tratado

Las normas jurídico-internacionales que se desprenden de la exposición anterior, se concretan en un proyecto de Tratado cuyos lineamientos generales son los siguientes:

Capítulo I.—Principios Generales.

Capítulo II.—Ingresos de las Empresas.

Capítulo III.—Ingresos Derivados de la Imposición de Capitales.

Capítulo IV.—Ingresos derivados del Trabajo Personal.

Capítulo V.—Evasión Fiscal.

Capítulo VI.—Recursos.

Artículo 1º—*Clasificación de los Ingresos.*—El proyecto de Tratado se inicia con un artículo en donde se mencionan los impuestos directos sobre la Renta sobre los cuales ambos países van a contratar.

Con respecto a México, se señala el Impuesto sobre la Renta, clasificado en tres distintas categorías:

a).—La primera comprende las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras, a las cuales se refieren las cédulas I, II y III, habiendo también quedado comprendida en esta categoría la tasa sobre Utilidades Excedentes, porque únicamente se aplica a dichas actividades.

b).—La segunda se ocupa de la imposición de capitales, regalías y enajenación de concesiones, conceptos comprendidos en las cédulas VI y VII, y

c).—La tercera se refiere al trabajo personal, ya sea libre, o bajo la dirección y dependencia de un tercero y a los ingresos que de él se deriven. A dicho trabajo se refieren las cédulas IV y V de la Ley Mexicana.

En este artículo debe fijarse la parte de los impuestos directos sobre la Renta que coinciden en ambos Estados, gravando las actividades e ingresos motivo de sus respectivos impuestos, con lo cual, se determina el elemento jurídico de la doble imposición.

Obsérvese que la clasificación del impuesto mexicano, en los tres grupos señalados, corresponde a la clasificación que se hizo del ingreso gravable.

Artículo 2º—*Definición del Ingreso Gravable.*—El artículo segundo del Proyecto se ocupa de delimitar el ingreso motivo de los impuestos que sirven de base al Tratado. En el primer párrafo se define el ingreso como cualquier percepción que modifique el patrimonio del contribuyente.

El párrafo segundo del mismo artículo limita el ingreso gravable, motivo del Tratado, a todo aquel que se encuentre dentro de una situación prevista por la Ley del Impuesto sobre la Renta en ambos países, lo cual da ocasión a que se genere el crédito fiscal en favor de los dos Estados, creándose la doble imposición. A la vez, se considera la exención de impuestos como ingreso gravado y se delimita el elemento jurídico de la doble imposición en el campo común de imposición de ambas legislaciones.

Artículo 3º—*Clasificación de los Impuestos.*—El artículo tercero recoge la clasificación de los impuesos en objetivos, personales y reales, según graven los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Artículo 4º—*Determinación de la Fuente del Ingreso Gravable.*—El artículo cuarto sitúa la fuente del ingreso gravable según se trate de im-

puestos objetivos, personales o reales, para evitar la doble imposición.

Artículo 5º—*La Fuente del Ingreso Gravable.*—Ambos Estados contratantes, de acuerdo con el artículo 5º, reconocen que serán motivo de impuestos, los ingresos provenientes de las fuentes de riqueza situadas dentro del territorio de cada uno de ellos, con lo que se excluye la posibilidad, por parte del otro Estado, de reincidir con sus impuestos sobre un mismo ingreso ya gravado.

La frase final del artículo quinto se refiere a los casos de reversión de la fuente, los cuales, sistemáticamente, deberán consignarse expresamente en los Tratados.

Artículo 6º—*División del Tratado.*—En el artículo sexto, el proyecto de Tratado entra al estudio del régimen aplicable a los ingresos derivados del capital, del trabajo y de la combinación de ambos en las empresas.

Artículo 7º—*Ingresos de las Empresas.*—Con el fin de facilitar la interpretación del Tratado se propone, sólo para efectos del mismo, emplear el término "empresa" para todos los casos en que exista combinación de capital y trabajo, de los cuales se deriven ingresos. En consecuencia, el término empresa señala tanto la persona física como la moral o cualquier agrupación económica, aun cuando la Ley no le reconozca personalidad, que al organizar los factores de la producción, circulación y consumo, se dedique a ofrecer bienes o servicios realizando actos de comercio.

Se define el acto accidental y el acto habitual de comercio, según estén o no residenciadas las empresas en el Estado de que se trate.

Artículo 8º—*País que Debe Gravar los Ingresos de los Establecimientos Permanentes.*—El artículo octavo determina que las utilidades de las empresas que operan en dos Estados a través de establecimientos permanentes, quedarán sujetas al Impuesto en cada uno de los Estados, en relación con la utilidad obtenida. Y puesto que el criterio de distinción radica en el concepto de establecimiento permanente, se define éste como todo local fijo destinado al desarrollo de una actividad comercial gravada por el Impuesto sobre la Renta.

Artículo 9º—*Ingresos Derivados de Fuentes Extranjeras.*—En este precepto se establece la regla general de gravar las utilidades derivadas de fuentes de riqueza situadas dentro de las fronteras de un país, precisamente por éste, sin tomar en cuenta ni la nacionalidad, ni la residencia del causante, ni la fuente formal de la operación mercantil.

Estas utilidades no deberán de volver a ser gravadas por el Estado en que resida el contribuyente.

Artículo 10º—*Límite de la Fuente.*—Este precepto limita la teoría de la fuente a las actividades económicas de empresas en países extranjeros que dan ocasión a la doble tributación, y para ello, se procede a excluir las operaciones de compra-venta directa en el mercado internacional, que sólo dan motivo al gravamen arancelario por tratarse de operaciones directas. segundo párrafo define la operación directa de compra-venta en el mercado internacional, para estar en posibilidad de excluir esas operaciones de la teoría de la fuente.

Artículos 11 y 12.—*Reversión de la Fuente.*—Los artículos 11 y 12 se ocupan de determinar, en forma expresa y excepcional, los casos de reversión de la fuente para las empresas, conforme a los principios aceptados.

Artículo 13.—*Acto Accidental de Comercio.*—Todo acto de comercio realizado por una empresa en el Estado donde no tenga establecimiento permanente, y que no sea una operación directa de la compraventa en el mercado internacional, queda gravado en el lugar de su realización, por considerarse que en él se encuentra la fuente del ingreso.

En el artículo 13 se señala la tasa proporcional del 20%, como impuesto a los actos accidentales, que deberá retener y enterar el comerciante establecido en el país donde se realiza la operación.

La ventaja de señalar una tasa proporcional única, permitirá dar el mismo tratamiento a los actos accidentales realizados en uno o en otro de los Estados contratantes, en un plan de reciprocidad y de equidad indiscutibles, por evitarse las diferencias de impuestos que, en virtud de la progresión distinta de las respectivas tarifas en los diversos Estados, pueden ocasionarse por un mismo acto.

Artículo 14.—*Asistencia Técnica.*—Una vez sentado el principio de la fuente real del ingreso, como motivo fundamental para que se grave por un Estado con exclusión del otro, los artículos siguientes se ocupan de regular las actividades más frecuentes que han dado motivo a gravar los ingresos derivados de fuentes reales.

El artículo 14 se refiere a la asistencia técnica proporcionada a las empresas radicadas dentro de un país, por otros que no cuentan con establecimiento permanente dentro del mismo. En este caso, la utilidad derivada de la actividad proporcionada por una empresa situada en el exterior, queda gravada en el país donde reside quien paga los servicios prestados.

Artículo 15.—*Ingresos por Reafianzamiento o Reaseguros.*—En los casos en que una compañía de fianzas o de seguros perciba ingresos por reafianzamientos o reaseguros de compañías situadas en otro Estado, en el cual no tiene establecimiento permanente, se gravarán tales ingresos con un 4% sobre el monto total.

Artículo 16.—*Empresas Constructoras.*—El artículo 16 dispone que las empresas constructoras deben cubrir el impuesto en el país en donde ejecutan obras, aun cuando no tengan en él un establecimiento permanente. En consecuencia, las firmas o compañías extranjeras no establecidas en un Estado, que lleven a cabo en él construcciones de toda índole, deben tributar en el lugar donde han efectuado las obras, en proporción a la utilidad obtenida, conforme a las bases que para ello se determinen.

La determinación de la utilidad obtenida por la empresa constructora, en los casos mencionados en los párrafos anteriores, se consigue con la aplicación de las disposiciones de las Leyes internas.

Artículo 17.—*Compañías de Transporte Internacional.*—Para sus propios fines, las empresas de aviación que extienden sus rutas por diversos países, determinan generalmente sus costos e ingresos en función de las unidades: pasajero-kilómetro, tonelada-kilómetro, hora de vuelo. Aplicando tales factores podría resultar que en determinados países se obtuviera pérdida y en otros utilidad. Sin embargo, esos cálculos son arbitrarios si se toma en consideración que no es posible determinar el resultado que corresponde a una fracción, cuando la operación se refiere a un todo.

La fórmula más equitativa para distribuir la utilidad obtenida por una empresa de navegación aérea entre los distintos países por los que atraviesa, consiste en prorratear la utilidad total de la empresa, en su conjunto, entre la distancia volada sobre todos los países, y después aplicar el factor obtenido sobre la distancia volada en cada país, quedando a beneficio de la empresa la distancia volada sobre el mar. Tal es la base que adopta el Proyecto de Convenio.

Por lo que toca al caso de las empresas de navegación marítima, no se tiene otro factor para configurar el ingreso gravable que la venta de boletos realizada y el importe de los fletes cobrados dentro del territorio de uno de los Estados.

Sobre el monto del ingreso total así obtenido, debe aplicarse el por ciento de utilidad general de la empresa, y la cifra resultante será gravada por el país en donde se obtuvieron los ingresos.

Artículo 18.—*Ingresos por Arrendamiento.*—Para determinar la utilidad obtenida por arrendamiento de bienes debe señalarse, en cada caso, un por ciento correspondiente a gastos, que deberá ser deducido del ingreso total, a fin de aplicar la tarifa correspondiente a la cantidad que resulte.

Artículo 19.—*Exención de Impuestos.*—El artículo 19 reitera la tesis de considerar, como ingreso ya gravado en el país de la fuente, aquél sobre el cual se ha concedido exención, para que sobre el mismo no vuelva a cobrar impuesto el Estado en que resida la empresa.

Artículo 20.—*Ingresos Derivados de la Imposición de Capitales.*—Toda percepción obtenida por la imposición de capitales en efectivo, o por el arrendamiento de bienes, está sujeta a impuestos que se clasificaron como objetivos, y que sólo puede gravar el Estado en el cual resida la empresa deudora de dichos capitales o la arrendataria de tales bienes.

Sobre estos principios generales enunciados en la primera parte del Tratado, se estructura su Capítulo III, para señalar, con precisión, el tratamiento que debe darse a las muy variadas formas de imposición de capitales o al arrendamiento de bienes diversos y a los ingresos por regalías o enajenación de concesiones.

Determinado dónde se encuentre la fuente en los casos de imposición de capitales, se evita la doble imposición permitiendo al acreedor, o sea el dueño del capital y de sus rendimientos, deducir el impuesto pagado al país donde resida el deudor, del que ha de pagar éste al Estado en que resida.

Artículo 21.—*Impuestos sobre Ganancias Distribuibles.*—Por lo que se refiere al impuesto sobre ganancias distribuibles, el artículo 21 sujeta a su pago a las agencias y sucursales de empresas extranjeras.

Artículo 22.—*Distribución de Películas Cinematográficas.*—Los ingresos obtenidos por la distribución de películas cinematográficas quedan gravados en el país en que se exhiban las películas, conforme a la teoría de la fuente del ingreso gravable.

El impuesto se cubrirá conforme a las tarifas que para el caso prescriban las legislaciones de los países de que se trata, aun cuando sería de desearse que se estableciera un por ciento igual sobre el ingreso total en los países contratantes, con el fin de colocar esta situación en un plano de absoluta reciprocidad.

Artículos 23 y 24.—*Intereses, Premios, Primas y Regalías.*—Los artículos 23 y 24 se refieren a los ingresos derivados de intereses, premios, primas y regalías, y según los lineamientos trazados, de acuerdo con la teoría de la fuente, todos estos ingresos quedan gravados en el país en donde se encuentre la empresa deudora.

En la misma forma se establece el gravamen para los casos de intereses. El deudor retendrá el impuesto que corresponde al acreedor, por lo que se refiere a esos ingresos, y lo cubrirá al país en donde resida. La fórmula sencilla que puede enunciarse para todos estos casos sería: quien paga los intereses debe retener y cubrir al país donde resida, el impuesto sobre tales ingresos.

Como pudiera suceder que el deudor radicara a la vez en los dos Estados contratantes, se aclara, en el segundo párrafo del artículo 24, que se considerará como lugar en el cual debe hacerse el pago del impuesto, aquél en el que resida el establecimiento que haga los pagos de que se trata.

Artículo 25.—*Intereses Exentos.*—Si algún país declara exentos del impuesto objetivo sobre imposición de capitales, algunos rendimientos, debe figurar la exención particular para que funcione, en forma recíproca, como lo establece el artículo 25 del Proyecto.

Artículos 26 al 28.—*Ingresos por Regalías y Enajenación de Concesiones.*—Los ingresos provenientes de regalías o enajenación de concesiones, que tienen el carácter de objetivos, quedan gravados en el país que haya otorgado la concesión.

Igual tratamiento se prevé, tanto para las operaciones de explotación o enajenación de de-

rechos de explotación del subsuelo, como para la percepción de ingresos por actos o contratos celebrados con el superficiario para la explotación del mismo, ya que la fuente está situada en el Estado en que los bienes materia de los actos o contratos se encuentran.

Conforme a los principios anteriores, también quedan gravados los ingresos por las participaciones o productos obtenidos del subsuelo, cuando quienes los perciben son personas distintas del titular de la concesión. Dichos ingresos serán gravados por el Estado a quien pertenece el subsuelo.

Finalmente, para evitar la doble imposición en esta materia, se establece que el Estado donde radique quien ha de recibir ingresos por regalías o enajenación de concesiones, aceptará que de los impuestos que le ha de pagar el contribuyente de que se trate, deduzca lo pagado al otro Estado contratante por los conceptos de referencia.

Artículo 29.—*Exención de Impuestos.*—En el artículo 29 se establece que los rendimientos de obligaciones bonos y valores, exentos del impuesto por el Estado donde radiquen los emisores de tales títulos, deberán considerarse en el país en que resida quien perciba dichos rendimientos, como si hubieran pagado el impuesto de no haberse otorgado la exención y, en consecuencia, permitirá la deducción del impuesto teóricamente causado, pues en caso contrario, no tendría objeto la exención otorgada, supuesto que los valores en cuestión serían gravados por el otro Estado, con la circunstancia de que, al no poderse deducir en éste un impuesto no pagado en la fuente, el gravamen por cubrir sería mayor.

En el caso, se sigue una tesis anteriormente enunciada, además de que el artículo 2º del Proyecto, en su segundo párrafo, considera ingreso gravable el que coincida con la situación prevista en la Ley de cada país, aun cuando se encuentre exento de pago del impuesto.

Artículos 30 y 31.—*Ingresos Derivados del Trabajo Personal.*—La remuneración al trabajo personal que se desempeña, ya sea bajo la dirección y dependencia de un tercero o bien, de manera libre, de acuerdo con los primeros artículos del Tratado, se clasificó como gravable por un impuesto de carácter personal, y se determinó que los dos Estados consideraban como fuente del ingreso gravable la residencia de quien pagara los servicios, evitándose, de esta manera, la doble tributación internacional.

El artículo 30 señala, en concreto, que son impuestos personales los que gravan los ingresos percibidos del trabajo individual, en la inteligencia de que debe pactarse que la empresa que cubre dichos servicios deberá retener y pagar el impuesto adeudado por el trabajador.

El Tratado señala en dónde se encuentra la fuente del ingreso gravable y admite, como tesis general, en el artículo 31, que se cubra el impuesto en el Estado en el cual se halla establecida la empresa que paga los servicios de que se trata.

Artículo 32.—*Exención Recíproca de Impuestos.*—En el artículo 32 se establecen los casos en que, en forma recíproca, debe existir la exención del impuesto para las remuneraciones al trabajo personal.

Tales ingresos no serán gravados en ninguno de los países contratantes, y del impuesto sobre sus percepciones totales que tenga que pagar, en lo personal, el sujeto de que se trate, en el país donde resida, no podrá deducir el que dichos ingresos debieron acusar, como se estableció para el caso de ingresos provenientes de valores exentos.

Artículo 33.—*Ingresos de Profesionistas.*—Los ingresos de los profesionistas, quedarán gravados por el país donde tenga su residencia quien cubra los honorarios por los servicios prestados, gravamen que se acepta sea deducible en el Estado donde resida quien obtenga las mencionadas retribuciones.

Para el caso en que la empresa que retribuya los servicios resida a la vez en ambos Estados contratantes, se determina, en el párrafo segundo del artículo 33, que la fuente gravable estará en el domicilio del establecimiento permanente que tenga a su cargo la retribución de los servicios.

Artículo 34.—*Reversión de la Fuente.*—Aun cuando se admite, en términos generales, que la fuente del ingreso gravable para el caso de remuneraciones por el trabajo personal, se localiza en el lugar de residencia de quien retribuye el trabajo, este artículo plantea una situación semejante a la de la reversión de la fuente, que ya fué descrita al tratarse de los ingresos de las empresas.

Los dos casos excepcionales a las reglas admitidas para señalar la fuente en los ingresos derivados del trabajo personal, los constituyen los denominados trabajadores fronterizos y los braceros.

Artículos 35 y 36.—*Evasión Fiscal.*—Las medidas para evitar la evasión fiscal en ambos países se establecen, en forma general, en el Capítulo V del Tratado.

Una de las medidas importantes para evitar el fraude fiscal consistirá en la aceptación, por parte de ambos Estados, de que el traspaso de mercancías entre casas matrices y sucursales o sucursales y casas matrices, debe hacerse al costo de adquisición o de fabricación, aumentándose dicho costo solamente con los gastos de traslado para llevar las mercancías de un establecimiento al otro. Para tal efecto, las autoridades administrativas de cada Estado se comprometen, previo requerimiento, a transmitirse los documentos relacionados con el costo de las mercancías.

Artículos 37 a 42.—*Recursos.*—En los artículos 37 al 42, se establecen los recursos para evitar la doble tributación, en los casos no previstos expresamente en el Tratado.