EFECTOS FISCALES
DE LOS CONTRATOS INTERNACIONALES

Tercera edición



DOCTRINA

JOSÉ DE JESÚS GÓMEZ COTERO

DOFISCAL™

THOMSON REUTERS®

EFECTOS FISCALES
DE LOS CONTRATOS INTERNACIONALES

Tercera edición

JOSÉ DE JESÚS GÓMEZ COTERO

THOMSON REUTERS®

Tercera edición, Mayo 2022

Derechos reservados © conforme a la ley por:
Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

Autor:
José de Jesús Gómez Cotero

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra denominada EFECTOS FISCALES DE LOS CONTRATOS INTERNACIONALES © por cualquier medio, sin autorización escrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

ISBN: 978-607-474-708-9

Impreso en México
Printed in Mexico

Boulevard Manuel Ávila Camacho, número 36, piso 19, Colonia Lomas de Chapultepec, Alcaldía Miguel Hidalgo, Código Postal 11000, Ciudad de México
Conmutador: 55-8874-7270 Larga distancia sin costo: 800-200-39-47
www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com
atencionmexico@thomsonreuters.com


THOMSON REUTERS®

Lo que con mucho trabajo

se obtiene, más se ama.

Aristóteles

DEDICATORIA

A Natalia Arciniega Flores.
Mi esposa e inspiración de cada día.



SEMBLANZA

José de Jesús Gómez Cotero

Es abogado, egresado de la Escuela Libre de Derecho, con especialidad en Amparo por la Universidad Panamericana.

Doctor en Derecho por la Universidad Panamericana. Tiene un segundo doctorado por la Universidad del País Vasco.

Miembro del Sistema Nacional de Investigadores (SNI) como investigador nacional Nivel 1 del Área V: Ciencias Sociales del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología por el periodo 2016-2018.

Socio Director de Gómez Cotero Abogados, S.C., firma dedicada al litigio en materia fiscal.

Es autor de 15 libros y coautor en siete libros colectivos. Sus más recientes obras publicadas son:

- *La Simulación Tributaria, Análisis Jurídico y Sociológico.*
- *Estudio de la Responsabilidad Penal de las Personas Morales.*
- *Los Precios de Transferencia Frente al Fenómeno de la Globalización.*
- Coordinador junto con el doctor Luis José Béjar de la colección de libros denominada “Vía Tributaria” coeditada por la Universidad Panamericana y Thomson Reuters Dofiscal, Mexico.
- *Medidas para enfrentar la Crisis de la Recaudación Fiscal.*

Ha sido articulista invitado en las revistas:

- *Tributos Locales,* editada por Renta Grupo Editorial, S.A., Madrid, España; *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario;* colaborador de la revista *PUNTOS FINOS,* editada por Dofiscal Thomson Reuters, en la Ciudad de México.

Es miembro del Ilustre y Nacional Colegio de Abogados; de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, A.C., de la que fue su presidente (2002-2003); así como la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., de la que es miembro de número y fue secretario de la Junta Nacional Directiva (2007-2011). Miembro del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, de 2008 a 2014.

Es conferencista en diversas universidades e instituciones nacionales e internacionales; ha sido relator nacional por México, designado por la Academia Mexicana de Derecho Fiscal ante el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Es profesor en el Diplomado de Derecho Tributario del Instituto Tecnológico Autónomo de México y en las maestrías de Derecho Tributario de la Universidad Panamericana y la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez.

INTRODUCCIÓN

Efectos Fiscales de los Contratos Internacionales es la continuación del libro *Efectos Fiscales de los Contratos* y surge dentro de mi actividad académica, particularmente la desarrollada en la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, que me ha encargado impartir esta materia, atendiendo a las necesidades que cotidianamente se presentan en esa ciudad fronteriza, en la que el tráfico comercial internacional, verificado a través de los contratos internacionales, es tema de todos los días.

Es importante señalar que al celebrarse un contrato internacional es necesario considerar diversos factores, particularmente por el hecho de que los contratantes son personas o partes de diferentes países, con sistemas jurídicos distintos y en muchos casos con idiomas diferentes, lo que plantea una serie de dificultades que deben resolverse a fin de superar los distintos conflictos que puedan presentarse en su ejecución.

El presente trabajo bajo ninguna circunstancia pretende ser un libro de Derecho Fiscal Internacional, ya que sobre el tema existen diversos autores que se han abocado a su estudio, y a cuya consulta me remito para quienes estén interesados en profundizar en estos temas.

También es importante advertir que este trabajo de ninguna manera intenta ser un tratado sobre contratos y sus efectos fiscales, el mismo se acota a formular un material de apoyo con una visión práctica y didáctica que sirva de soporte y le permita al lector consultar de manera pronta y breve cuáles son las características de los principales contratos utilizados en el tráfico internacional y sus principales efectos fiscales a la luz de la legislación mexicana y sus implicaciones en el Derecho Tributario internacional conforme a los Tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.

Es mi mayor satisfacción el motivar al lector para que se adentre en el estudio de estos interesantes temas, e invitarle a que produzca literatura relacionada con ellos en la que se profundice sobre los mismos.

Cualquier comentario a la presente obra será bien recibido por el autor en la siguiente dirección electrónica: jjgc_gca@prodigy.net.mx

José de Jesús Gómez Cotero



ESCANEE EL CÓDIGO QR

Acceda al video de los coordinadores

PRÓLOGO

Sin duda, una de las responsabilidades más grandes que tenemos en el mundo académico es el privilegio y el honor que representa elaborar un prólogo.

Esta responsabilidad es aún mayor cuando se trata de presentar al lector una obra de un autor tan reconocido en el ámbito del Derecho Tributario, como lo es el doctor José de Jesús Gómez Cotero, quien ahora agrega a su ya amplia bibliografía el título *Efectos Fiscales de los Contratos Internacionales,* honor que recibo inmerecidamente, fruto sin duda de la amistad que nos une desde hace varios años.

Para quien escribe estas líneas es importante, antes de presentar la obra, presentar al autor.

El doctor José de Jesús Gómez Cotero es abogado por la Escuela Libre de Derecho. Es también Doctor en Derecho por la Universidad Panamericana, campus México y candidato a doctor en Derecho Tributario por la Universidad de País Vasco. Cuenta además con una larga trayectoria como docente en distintas instituciones educativas como el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez y la Universidad Panamericana (UP), campus México, donde tuve el gusto de conocerlo hace ya varios años.

En el ámbito profesional, ha destacado en el libre ejercicio de la profesión, siendo el titular de su propio despacho. También ha sido un participante activo en la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, en virtud de la cual fue designado como relator para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) y miembro de su Directorio; también forma parte del Ilustre y Nacional Colegio de Abogados y de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales.

A título personal, más allá del contacto y la amistad que se fue desarrollando a lo largo de los años durante mi periodo como director académico de la Maestría en Derecho Fiscal de la UP, campus México, fue para mí un privilegio haber tenido la oportunidad de acompañarlo como director de la tesis que presentó en esta institución para la obtención de su grado académico, la cual además recibió del Tribunal mención honorífica.

Debo confesar que para mí representó todo un reto acompañar al ahora doctor Gómez Cotero durante la elaboración de trabajo recepcional, pues no sólo ya destacaba por su calidad y habilidad docente, demostrando en todo momento ser un profesor entregado y dispuesto a transmitir generosamente el conocimiento, sino que además ya se trataba de un autor más que consumado en el ámbito del Derecho Fiscal.

Ya con una bibliografía muy bien acogida en el foro: *Fusión y Escisión de Sociedades Mercantiles, La Simulación Tributaria y Efectos Fiscales de los Contratos,* así como colaborador habitual de la prestigiada revista *PUNTOS FINOS,* son algunas de las obras de Gómez Cotero que podemos destacar en su trayectoria. Comprenderá el lector que llevar la dirección de tesis de una persona tan formada y reconocida en el ámbito tanto profesional como académico no fue una tarea fácil.

Fruto de esa dirección es que el doctor Gómez Cotero presentó como tesis doctoral lo que ahora es su libro *La Simulación Tributaria.* Como director de tesis no hay nada más gratificante, además de ver la tesis concluida, que ésta sea publicada por una casa editorial de prestigio, por lo que debo agradecer públicamente la oportunidad de acompañar a mi amigo en una parte de ese trayecto.

Ahora bien, en cuanto a esta obra que ahora nos toca presentarle al lector, *Efectos Fiscales de los Contratos Internacionales,* el autor a lo largo de 14 capítulos nos hace una exposición magistral del tema, sin duda una muestra más del profundo conocimiento que tiene sobre la materia. Adicionalmente, se convierte en el complemento ideal de su obra *Efectos Fiscales de los Contratos,* la cual lleva a lo largo de los años múltiples ediciones, y se ha convertido en una lectura obligada sobre el tema.

Nunca resulta sencillo para aquellos que nos dedicamos al estudio del derecho público introducirnos en el derecho privado (o viceversa), y en gran medida el mérito de Gómez Cotero precisamente radica en la sencillez con la que nos introduce a las figuras contractuales del derecho privado, y en esta obra, en las figuras contractuales del Derecho Internacional, con explicaciones rápidas, directas y sobre todo más que

accesibles para aquellos que no se dedican de lleno al estudio de los contratos, de tal forma que le permite al lector, con una gran didáctica, adentrase en la materia contractual internacional, pero sin duda, sobre todo, se convierte en una herramienta útil para todos aquellos que se dedican al Derecho Tributario, sea desde la abogacía, o bien desde la contaduría pública y la agencia aduanal, con el fin de tener más que claras las consecuencias de los actos jurídicos que celebren.

En este tenor, la obra nos introduce a partir de lo que en su momento fue llamada la “aldea global” y que hoy en día conocemos como el fenómeno de la globalización.

La globalización es un fenómeno que más allá de nuestras posturas personales al respecto, es una realidad en todos los sentidos. Los medios de comunicación han llegado a un grado de desarrollo que la información nos llega de todos los rincones del mundo de forma prácticamente instantánea.

La forma de hacer negocios hoy en día es mucho más ágil y rápida en comparación con lo que acontecía hace 25 años; esto por supuesto que no ha escapado al Derecho, si bien lo ha llevado a buscar nuevas formas de contar con instrumentos y garantías jurídicas necesarias para que el negocio vaya a buen puerto.

Esto ha alterado también la forma en que los Estados se relacionan entre sí de cara a los negocios que celebren los nacionales. En este mismo tenor, el Derecho Internacional Tributario, en perfecta armonización con el Derecho Fiscal interno, de tal forma que los contribuyentes puedan cumplir a cabalidad con sus obligaciones tributarias (internas e internacionales) dependiendo del tipo de operaciones que realicen y su régimen fiscal acorde a su nacionalidad o actividad.

Por ello es que el primer capítulo cobra especial importancia para que el lector cuente con el panorama general sobre el cual se está parado de cara a comprender el resto de los temas tratados a lo largo de esta obra.

A partir de ahí, el autor José de Jesús Gómez Cotero, de una forma muy bien estructurada y con gran sencillez, dedica un capítulo por cada uno de los contratos internacionales y sus consecuencias tributarias específicas: Compraventa de mercaderías, distribución y suministro, intangibles, prestación de servicios, representación, comisión mercantil e intermediación, mutuo, subcapitalización y capitalización delegada, transporte, *leasing,* factoraje, *joint venture* y maquila.

A lo largo de estos capítulos se reitera el estilo sencillo y altamente didáctico de Gómez Cotero para exponer los temas.

El desarrollo de la ciencia y la divulgación del conocimiento hoy en día exigen de los autores que sus exposiciones sean breves y claras. Por el contrario, cada vez es menos frecuente encontrar aquellas obras enciclopédicas y las cuales no necesariamente aportaban un gran conocimiento, sino que más bien resultaban pesados trabajos de glosa y repeticiones exegéticas de información poco útil, lo que no sucede con el texto que ahora se presenta.

La sencillez siempre es una virtud, y más aún cuando se trata de una obra que no pretende ser un trabajo de una escolástica profunda sobre los contratos internacionales, sino más bien acercar al lector de forma rápida, sencilla, pero sobre todo útil a las consecuencias jurídico-tributarias de los negocios para aquellos que en el día a día de su ejercicio profesional se ven involucrados.

Mención especial requieren los últimos capítulos.

El Capítulo 15, titulado “El comercio electrónico y la economía digital”, fenómenos relativamente recientes que sin duda han facilitado enormemente la forma de hacer negocios, pero por otra parte, han exigido de la regulación estar a la altura y velocidad de dichos negocios. Aunque el tema no es particularmente nuevo, una realidad es que día a día se han ido perfeccionando los modelos de negocios cimentados en las herramientas que las tecnologías de la información nos brindan a cada momento.

Por tanto, resulta indispensable que los diversos operadores jurídicos (contribuyentes, autoridades y juzgadores) tengan una visión clara del tema, y lo entiendan más allá de una mera cerrazón a la ley y en verdad comprendan el entorno y el fenómeno con el que están trabajando.

Por último, y como parte de un ciclo virtuoso en esta obra, Gómez Cotero concluye su obra con un capítulo sobre los problemas fiscales derivados de la globalización y distintas formas de enfrentar ese fenómeno, desde el marco de la cooperación internacional, así como las diversas posturas ideológicas que han estudiado y estudian este fenómeno.

No me resta más que agradecer a Gómez Cotero el gran honor conferido al permitirme presentar esta obra e invitar al lector a aprender y disfrutar de este trabajo, convencido de la utilidad que le representará en la vida práctica.

Sin más, se aplaude la aparición de *Efectos Fiscales de los Contratos Internacionales* en la bibliografía iustributaria mexicana.

Dr. Luis José Béjar Rivera

Profesor investigador.

Universidad Panamericana, Campus México.

En el Barrio de Mixcoac, Ciudad de México, enero de 2017.

ABREVIATURAS

AGCS	–	Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios
BANCOMEXT	–	Banco Mexicano de Comercio Exterior
BEPS	–	Erosión en la Base y Migración de Utilidades
CDI	–	Convenio de Doble Imposición
FMI	–	Fondo Monetario Internacional
LGTOC	–	Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito
LISR	–	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	–	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LFPPI	–	Ley Federal de Protección a la Propiedad Industria
MNE	–	Empresas Multinacionales
OCDE	–	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMC	–	Organización Mundial de Comercio
OMPI	–	Organización Mundial de la Propiedad Intelectual
Pyme	–	Pequeñas y medianas empresas
SAT	–	Servicio de Administración Tributaria
TIC	–	Tecnología de la Información y la Comunicación
UNCITRAL	–	Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
UNIDROIT	–	Instituto Internacional de Unificación del Derecho Privado

CAPÍTULO I

LA GLOBALIZACIÓN Y EL COMERCIO MUNDIAL

1. LA GLOBALIZACIÓN

El *Diccionario de la Real Academia Española*[1] define la globalización como la *tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales.*

El Fondo Monetario Internacional (FMI), nos recuerda Cosulich Ayala,[2] define la globalización como *la interdependencia económica creciente del conjunto de los países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al tiempo que la difusión acelerada y generalizada de la tecnología.*

El proceso de globalización, para el referido autor, es la creciente interdependencia e integración de los procesos económicos, sociales, tecnológicos y culturales de carácter mundial, impulsados por la abertura y desregulación comercial y financiera global; el extraordinario desarrollo de las tecnologías de la información y comunicaciones, el comercio electrónico y su notable influencia sobre los procesos de naturaleza política, económica, social, cultural y tecnológica de carácter nacional o regional, lo que implica la integración más estrecha de los países y los pueblos del mundo, producida por la enorme reducción de los costos de transporte y comunicación, y el desmantelamiento de las barreras artificiales a los flujos de bienes, servicios, capitales, conocimientos y, en menor grado, personas a través de las fronteras.

La globalización ha sido acompañada por la creación de nuevas instituciones y es fuertemente impulsada por corporaciones internacionales que mueven no sólo el capital y los bienes a través de las fronteras, sino también la tecnología.

1.1. ANTECEDENTES

Desde la década de los ochenta se ha producido una apertura sin precedentes de la economía mundial, disfrutándose, hoy por hoy, de los beneficios y también de las dificultades derivadas de la progresiva integración de las economías mundiales.

Bajo la teoría de la globalización, señala Bokobo Moiche,[3] tres instituciones esenciales han experimentado un cambio fundamental en lo que se refiere a los Estados en la sociedad capitalista avanzada: la tributación, el bienestar y la regulación económica.

La globalización supone además, entre otras cosas, una creciente mercantilización de la vida social, lo cual se ha reflejado en las políticas económicas adoptadas por los gobiernos de los países “emergentes”, que apoyan al mercado mediante la firma de Tratados comerciales supranacionales, máxime que el carácter mercantil de los negocios privados va creando la necesidad de extender su campo de acción hacia actividades y regiones que faciliten la obtención de beneficios que se deberán acumular de manera privada.

Hoy las empresas operan a nivel transnacional, por lo que actúan hasta sin tener ningún poder transnacional enfrente que les contrapese. Además de que la globalización permite a los empresarios y sus asociados reconquistar y volver a disponer del poder negociador político y social, moderado por el capitalismo democráticamente organizado.[4]

Para Álvarez de Eulate y Peñaranda,[5] el progreso de las nuevas tecnologías y de la innovación en telecomunicaciones, transportes, genética, investigaciones especiales, informática y otros cambios, implica un nuevo marco a nivel planetario. Esa globalización hace que los mercados adquieran una dimensión mundial y se impulse la competitividad con aumento del comercio exterior y de las conexiones financieras internacionales.

La globalización posibilita que los empresarios, sobre todo los que se mueven a nivel planetario, desempeñen un papel clave en la configuración no sólo de la economía, sino también de la sociedad en su conjunto, por el simple hecho de que tienen el poder para privar a la sociedad de sus recursos materiales (capital, impuestos, puestos de trabajo).

En opinión del referido autor, las paradojas políticas y sociales de una economía transnacional, como la eliminación de las trabas a la inversión a través del relajamiento de la normativa ecológica, sindical, asistencial y fiscal, incide en que se destruya cada vez más el trabajo y se incrementen la producción y las utilidades; así, el crecimiento económico acaba generando desempleo, pues aquél Estado que rebaje drásticamente los impuestos para aumentar las posibilidades de beneficios, genera posiblemente también desempleo. Además, la política de la globalización afecta al Estado-nación al restar poder a la política estatal-nacional.

1.2. FACTORES QUE INFLUYEN EN LA GLOBALIZACIÓN

El proceso conocido como globalización económica, en opinión de Cruz Padial,[6] está representado fundamentalmente por tres conceptos: liberalización de los mercados de comercio de mercancías; liberalización del mercado de capitales y una revolución en las comunicaciones y en la tecnología informática. Hoy somos testigos de que la globalización, de una u otra forma, nos afecta a todos.

Hoy podemos comunicarnos interactivamente por correo electrónico de manera instantánea con personas u organizaciones situadas en cualquier parte del mundo; disponemos de información inmediata acerca de todo el planeta a través de Internet; consumimos habitualmente productos fabricados en las más diversas partes del mundo; los desastres de la guerra o la devastación causada por el terrorismo en países lejanos y los acuerdos comerciales con países y regiones lejanas tienen cada vez más efectos en nuestras vidas. Todas éstas son realidades relacionadas con la globalización.

Así, el proceso de globalización consiste en una integración progresiva de la economía nacional en la internacional, de forma que su evolución depende cada vez más del mercado externo y no de la política nacional interna.

1.3. EFECTOS DE LA GLOBALIZACIÓN

El nuevo poder de los empresarios transnacionales se funda en una especie de toma de los centros materiales vitales de las sociedades modernas que tienen Estados nacionales, a lo que se accede sin revolución, sin cambio de leyes ni de Constitución; sólo mediante el desenvolvimiento simple y normal de la vida cotidiana o, como suele decirse, nos refiere Beck con los *business as usual* (simples negocios), lo que implica diversas consecuencias:

En primer lugar, podemos exportar puestos de trabajo allí donde son más bajos los costos laborales y las cargas fiscales para la creación de mano de obra.

En segundo lugar, estamos en condiciones (a causa de las nuevas tecnologías de la información, que llegan hasta los últimos rincones del mundo) de disgregar los productos y la prestación de servicios, así como de repartir el trabajo por todo el mundo, de manera que las etiquetas nacionales y empresariales nos pueden inducir fácilmente a error.

En tercer lugar, estamos en condiciones de servirnos de los Estados nacionales y de los centros de producción individuales en contra de ellos mismos y, de este modo, conseguir pactos globales con vistas a unas condiciones impositivas más suaves y unas infraestructuras más favorables; asimismo, podemos castigar a los Estados nación cuando cobran altos impuestos o son poco amigos de nuestras inversiones.

En cuarto y último lugar, podemos diferenciar casi automáticamente y en medio de las desigualdades de la producción global, entre el lugar de inversión, el lugar de producción, el lugar de declaración fiscal y el lugar de residencia, lo que supone que los directivos podrán vivir y residir allí donde les resulte más atractivo y pagar los impuestos allí donde les resulte menos gravoso.[7]

Todo lo anterior sin que intervengan peticiones, ni deliberaciones parlamentarias; ni decretos gubernamentales, cambios de leyes, ni siquiera un simple debate público.

Esto produce el concepto de subpolítica, entendida como un conjunto de oportunidades de acción y de poder suplementarias, que se forma más allá del sistema político, y que otorga oportunidades que son reservadas a las empresas que se mueven en el terreno de la sociedad mundial, que escribe en cada caso las reglas del juego social, de manera dócil y normal, y con la legitimación de algo que es inevitable: la modernización.

1.4. EL ESTADO-NACIÓN FRENTE A LA GLOBALIZACIÓN

El Estado-nación es un Estado territorial, que basa su poder en su apego a un lugar concreto (en el control de las asociaciones, la aprobación de leyes vinculantes, la defensa de las fronteras, etcétera).

Por su parte, la sociedad global, que resulta de la globalización, se ha ramificado en muchas dimensiones, y no sólo las económicas, se entremezcla con el Estado-nación y con una multiplicidad de círculos sociales, redes de comunicación, relaciones de mercado y modos de vida, no vinculadas a un lugar y que traspasan en todas direcciones las fronteras territoriales del Estado-nación, lo que afecta todos los pilares de la autoridad nacional-estatal: la fiscalidad, las atribuciones especiales de la policía, la política exterior o la defensa.

Así, por ejemplo, en materia fiscal las empresas pueden producir en un país, pagar impuestos en otro y exigir gastos estatales en forma de creación de infraestructuras en un tercer país. Las personas se han vuelto más móviles e ingeniosas, encuentran y explotan subterfugios o fisuras en las redes del Estado-nación, instalan la mano de obra allí donde les resulta más ventajoso, o emigran allí donde creen atisbar un porvenir de bienestar y abundancia.

Por su parte, los Estados nacionales ya no se pueden mantener aislados, pues para subsistir en medio de la competencia de la sociedad mundial, se ven obligados a atraer capital, mano de obra y cerebros.

Por otro lado, los promotores del crecimiento económico son precisamente los más ricos, quienes quebrantan la autoridad del Estado al exigirle, por un lado, prestaciones, y por el otro, negarse a pagar impuestos, así, las empresas transnacionales están registrando beneficios récord, mientras que los puestos de trabajo se ven mermados, lo que lleva a los políticos a subir los impuestos con la vana esperanza de que, con la nueva riqueza de los ricos, se creen al menos unos cuantos puestos de trabajo, lo que produce un incremento en el conflicto económico, entre los contribuyentes virtuales y los contribuyentes reales.

Ello claramente constata cuando se observa que mientras las multinacionales pueden eludir al fisco del Estado-nación, las pequeñas y medianas empresas, que son las que generan la mayor parte de los puestos de trabajo, se ven atosigadas y asfixiadas por las infinitas trabas y gravámenes de la burocracia fiscal.

Hace ya bastante tiempo que vivimos en una sociedad mundial, a partir de ahora, en un mundo global, nada de cuanto ocurra en nuestro planeta podrá ser un suceso localmente delimitado, sino que todos los descubrimientos, victorias y catástrofes afectarán a todo el mundo.

La globalización significa ausencia de Estado mundial; más concretamente: sociedad mundial sin *Estado mundial y sin gobierno mundial.* Estamos asistiendo a la expansión de un capitalismo globalmente desorganizado, donde no existe ningún poder hegemónico ni ningún régimen internacional, ya de tipo económico, ya político, lo que implica la posible transformación del Estado-nación en un Estado transnacional, el Estado-nación pierde soberanía y sustancia; obsérvese el marco del mercado común europeo.

1.5. LA GLOBALIZACIÓN Y LA TRIBUTACIÓN

La configuración de buena parte de las reglas fiscales vigentes responde a un contexto económico donde el comercio entre Estados estaba controlado y limitado, y donde los movimientos de capital e inversión entre los diferentes Estados tenían también escasa importancia, reflexiona Calderón Carrero,[8] quien señala que se trataba de reglas fiscales configuradas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales era limitado.

El contexto en el que se configuraron o articularon las reglas y principios fiscales que llegan hasta nuestros días puede describirse en términos muy simples, de la siguiente forma:

a) Los intercambios comerciales internacionales se referían a productos o bienes tangibles.

b) La mayor parte del comercio internacional se desarrollaba entre entidades independientes o no asociadas.

c) Los servicios de telecomunicaciones estaban reservados al Estado en régimen de monopolio o a una entidad pública y operaban en un solo Estado.

d) Las comunicaciones eran relativamente lentas.

e) Como regla, se requería presencia física para realizar actividades empresariales en otro país.

f) Los activos intangibles tenían escasa importancia.

g) No existía una movilidad (transnacional) del capital, de manera que los flujos financieros y de inversión directa tenían principalmente carácter nacional, lo cual afectaba a los mercados financieros y a la composición del accionariado de las sociedades.

h) Los denominados "paraísos fiscales" *(tax havens)* tenían escasa importancia.

En ese escenario, reflexiona el citado autor, los Estados vivían en un contexto económico cerrado, lo que sin duda influía en la configuración de su sistema fiscal, así como en la determinación de los principios y categorías básicas de su ordenamiento tributario nacional, la legislación tributaria era concebida teniendo en consideración factores fundamentalmente internos y pensando básicamente en su proyección sobre operaciones internas (no transnacionales) que ponían de manifiesto la capacidad de pago de las personas; renta, ahorro y consumo.

En consecuencia, la globalización económica ha transformado de forma radical el contexto económico sobre el que se diseñaban los sistemas tributarios que se han ido elaborando a lo largo de los siglos XIX y XX por parte de los diferentes países. La base tributaria de un país ya no está solamente limitada, como en el pasado, al territorio del Estado, pues en alguna medida ha sido extendida para incluir partes de las bases impositivas de otros países del mundo. La razón es que ahora un país puede atraer y hacer tributar **(i)** al capital financiero extranjero, **(ii)** a la inversión directa extranjera, **(iii)** a consumidores extranjeros, **(iv)** a trabajadores extranjeros, **(v)** a individuos extranjeros con altos ingresos, incluidas personas que perciben pensiones. Estas posibilidades no existían en el pasado y ahora están fomentando la competencia fiscal entre países, porque al menos en teoría, cada país puede aprovechar estas ventajas.

Así, la globalización de los procesos de producción de bienes y servicios conlleva una división y reubicación del trabajo en ámbitos nacionales distintos, lo que dificulta la determinación de los beneficios o bases imponibles en territorios nacionales, máxime cuando los procesos transnacionales facilitan la transferencia de bases imponibles bajo el mecanismo de precios, a jurisdicciones fiscales de más baja tributación.

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

Así, sin duda la globalización y la proliferación de operaciones de empresas multinacionales han motivado y facilitado el desarrollo del incremento del comercio internacional, el cual encuentra su soporte en la celebración de los contratos internacionales, los que deben analizarse dentro del contexto internacional.

En ese sentido y como señala Manuel Tron,[9] es indudable que las relaciones internacionales, entendidas éstas como las que tienen lugar entre dos o más Estados, entre los ciudadanos de ellos, o bien, entre gobernantes y gobernados que pertenecen a los distintos Estados, se han multiplicado, no sólo en cuanto a su número, sino también en cuanto a sus características y finalidad, destacando las de orden económico que agrupan tanto las operaciones comerciales como la transferencia de servicios o de capitales, ya sea vía inversión directa o por medio de financiamientos, lo que conlleva la necesidad de celebrar contratos de distintos tipos, que tendrán ejecución en países diversos, lo que acarrea la complejidad de cumplir con requisitos legales y administrativos diferentes de un país a otro, así como la determinación del régimen tributario que les será aplicable.

Por otro lado, un Estado no puede abstraerse del orden internacional y su impacto frente al orden nacional, lo que implica la imposición tributaria por los demás países, lo que genera el enfrentamiento de diversas realidades que derivan en diversos conflictos jurídicos.

Por su parte, las autoridades fiscales enfrentan problemas de política para legitimar su derecho a gravar las ganancias de un contribuyente que se considera como generador en su territorio y evitar que sean gravados por más de un país. Estos problemas se conocen como problemas de doble o múltiple tributación, y pueden crear obstáculos para las operaciones internacionales.

Sin embargo, las operaciones internacionales generan un conflicto de leyes en el espacio, no siempre de fácil solución; ya que frente a la complejidad de estas operaciones es difícil determinar una sola soberanía bajo cuya jurisdicción se hayan realizado los actos jurídicos generadores del gravamen.[10] Así, la principal consecuencia en el mundo fiscal lo constituye la doble imposición internacional, para lo cual se hace necesaria la creación de instrumentos jurídicos internacionales que contengan normas que solucionen el problema, temas que serán materia de análisis en los siguientes Capítulos de la presente obra.

Bibliografía

- Álvarez de Eulate y Peñaranda, José Ma. “Aspectos económicos de la globalización”. En *Globalización y Personas.* Unión Editorial. Madrid, España. 2003.
- Bokobo Moiche, Susana. “La globalización y el derecho tributario: una aproximación”. https://www.uam.es/otros/afduam/pdf/9/095_112%20susana%20bokobo.pdf
- Calderón Carrero, José Manuel. Doc. No. 20/06 “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_20.pdf
- Cosulich Ayala, Jorge. Artículo “Consecuencias tributarias de la globalización”. *Blog* > CIAT > 13 de enero de 2012, 19:04.http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/60-consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion.html
- Cruz Padial, Ignacio. Artículo “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”. *Crónica Tributaria.* No. 109/2003 (59-77). http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Globalizacion_CruzPadial.PDF
- *Diccionario de la Real Academia Española:* http://lema.rae.es/drae/?val=INDICIO%20
- Rohatgi, Roy. *Principios Básicos de Tributación Internacional,* traducción de Juan Manuel Idrovo. Ed. Legis. Bogotá, Colombia.
- Tron, Manuel E. *Régimen Fiscal de los Extranjeros en México.* Ed. Themis, cuarta edición. México. 1994.
- Ulrich Beck *¿Qué es la Globalización? Falacias del Globalismo, Respuestas a la Globalización.* Traducción de Bernardo Moreno (partes I y II), 1997, by Suhrkamp Verlag, Francfort del Meno, 1998. De todas las ediciones en castellano. Ediciones Paidós Ibérica, S.A. Barcelona, España. http://ocw.uca.es/pluginfile.php/1496/mod_resource/content/1/beckulrichqueeslaglobalizacion.pdf

CAPÍTULO II

EL CONTRATO INTERNACIONAL

1. CARACTERÍSTICAS

El contrato internacional se caracteriza porque afecta a dos o más ordenamientos jurídicos diferentes, pues los elementos que conforman el contrato (las partes, el objeto del contrato y el lugar de conclusión) se encuentran en países distintos.

Un contrato internacional es un acuerdo de voluntades pactado entre dos o más partes que tienen su domicilio o residencia en Estados distintos.

Para Ortega Giménez,[1] un contrato internacional es todo acuerdo de voluntades suscrito entre las partes con la finalidad de realizar una transacción comercial. Un contrato merecerá el calificativo de internacional cuando no sea doméstico, esto es, cuando la relación jurídica que se deriva de él trascienda los límites del tráfico jurídico privado interno, y se encuentre conectada con más de un ordenamiento jurídico estatal; por consiguiente, cuando en esa relación jurídica esté presente algún elemento de los llamados de "extranjería", ya sea objetivo (p. ej., la firma del contrato en un país extranjero) o subjetivo (p. ej., la nacionalidad, el domicilio o la residencia habitual en un país extranjero de cualquiera de las partes contratantes), podemos hablar de un contrato internacional.

Bajo la apreciación del autor, el contrato internacional es un "pacto de caballeros", que es una fuente de obligaciones para las partes contratantes –que pueden ser personas físicas o jurídicas–, ya que un contrato liga a las partes y a quienes traen causa de ellas, y los derechos y obligaciones son tan sólo de ellas y de nadie más.

2. IMPORTANCIA DEL CONTRATO INTERNACIONAL

En la globalización, nos refiere el autor, la internacionalización empresarial se ha convertido en una clave de supervivencia, no sólo para las grandes empresas sino también para muchas Pymes; el objetivo es continuar creciendo cuando el espacio doméstico se queda pequeño, lo que permite ampliar horizontes.

La internacionalización exige conocimientos acerca de los riesgos jurídicos que plantea cualquier operación comercial en ese ámbito global, de ahí que la negociación del contrato planteará una serie de complejidades, derivadas de las obligaciones exigidas por los instrumentos jurídicos existentes en la materia, y que las partes deberán conocer y saber gestionar, de ahí que no sólo es necesario entender los aspectos jurídicos de la contratación internacional, conocer las leyes y convenios que condicionan esos contratos, sino también entender los aspectos principales a tener en cuenta a la hora de establecer uno de estos contratos, y conocer los problemas que pueden surgir en este tipo de contratación.

Los contratos internacionales se rigen por los siguientes principios básicos:

a) Principio de autonomía de la voluntad de las partes.

b) Principio de buena fe contractual.[2]

c) Principio de *pacta sunt servanda* (cumplimiento de lo pactado legalmente).

d) Principio de actuación con la diligencia debida, con arreglo a los usos y costumbres de cada sector.

3. EL CONTRATO INTERNACIONAL

La existencia de un contrato internacional[3] depende de la concurrencia de tres elementos:

a) Consentimiento de los contratantes. Se manifiesta por el concurso de la oferta y la aceptación de la cosa y causa que han de constituir el contrato. El consentimiento será nulo, en todo caso, cuando haya sido prestado por error, violencia, intimidación o dolo.

b) Objeto cierto que sea materia del contrato. Pueden ser objeto de contrato todas las cosas presentes y/o futuras, que no están fuera del comercio de los hombres; así como todos los servicios que no sean contrarios a las leyes o a las buenas costumbres. Además, el objeto de todo contrato debe ser una cosa determinada en cuanto a su especie, aunque la indeterminación en la cantidad no será obstáculo para la existencia del contrato, siempre que sea posible determinarla sin necesidad de nuevo acuerdo entre las partes contratantes.

c) Causa de la obligación que se establezca. Es necesaria la existencia de prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte, ya que los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral, dando lugar a la nulidad del contrato si no se consigue demostrar que estaba fundado en otra causa verdadera y lícita.

4. ELEMENTOS DEL CONTRATO

a) Elementos personales: son las partes contratantes, personas físicas o jurídicas, una corporación, compañía o empresa, manejada generalmente esta figura legal como persona moral (véase Figuras jurídicas extranjeras), que intervienen en la relación contractual.

Es necesario conocer su capacidad para contratar y su representación legal o voluntaria. Cada entidad mercantil actuará a través de “su representación legal”, la que debe acreditarse plenamente, para poder establecer los alcances de la representación.

Es recomendable cerciorarse de que la persona con la que estemos tratando esté facultada en los términos de su legislación para actuar en nombre de su empresa. Es importante verificarlos con escrituras de constitución y de poderes aportados por las partes respectivas, los cuales se rigen por su derecho interno, por lo que se recomienda conocer éste para constatar que quien celebra el contrato tiene facultades para celebrarlo.

> En un contrato internacional también se recomienda identificar las partes con precisión, con sus datos: **(i)** de localización (nombre completo, tipo de sociedad, dirección, ciudad y país); **(ii)** fiscales y **(iii)** de los representantes que firman en nombre de la empresa.

b) Elementos formales: no existe ninguna obligatoriedad en cuanto a la forma de los contratos internacionales, por lo que podrán probarse por cualquier medio, incluso por testigos (es recomendable que conste en un documento escrito).

Redacción precisa, clara, concisa, congruente y concreta, procurando eliminar y excluir los términos ambiguos, genéricos y equívocos en la asunción de las obligaciones, al igual que la asunción de obligaciones imposibles, ya que la determinación de todos los detalles en un contrato internacional evitará posteriores complicaciones entre las partes.

Hay que considerar las diferencias culturales e idiomáticas entre las partes, lo que genera dificultades de comunicación y entendimiento que deben reducirse al máximo al interpretar los términos del contrato.

Cuando los documentos se redacten en un idioma distinto, es recomendable que vayan acompañados de la pertinente traducción aprobada por ambas partes.

c) Elementos reales: son los bienes o servicios a intercambiar por las partes, los cuales deben estar dentro del comercio y que sean posibles, lícitos y determinados.

En una operación comercial internacional, es importante tener diseñado el producto objeto de la misma y definido el mercado donde se pretende comercializar.

5. ADAPTACIÓN A LA CULTURA JURÍDICA DE LA OTRA PARTE

Se recomienda buscar la cooperación entre las partes, tratando de redactar como un acuerdo que defina la forma de proceder y regular las relaciones comerciales, más que como un instrumento de cobertura jurídica en los riesgos que puedan acaecer, ya que existen diversos aspectos que se deben tener en cuenta:

a) En la cultura anglosajona los contratos suelen ser más extensos y prolijos que en países de América Latina.

b) En los países anglosajones existe una tendencia a detallar el contenido de los contratos internacionales; mientras que en otros países los contratos son más generales.

c) Los contratos internacionales pueden suponer mayores riesgos, mayores incertidumbres o mayor libertad contractual.

d) La forma escrita será siempre una constancia de lo pactado.

e) El contrato internacional es un instrumento de cooperación entre las partes, y busca la previsión y cobertura de riesgos.

f) Las fases de un contrato internacional son las siguientes: preparatoria, oferta, formación y ejecución.

g) Los contratos internacionales se interpretan: por la común intención de las partes, por el sentido global del contrato y por la buena fe.

6. FORMACIÓN DEL CONTRATO

Implica cumplir una serie de fases: la preparación, la negociación, la formación y su ejecución.

6.1. LA PREPARACIÓN

Es importante definir el tipo de contrato que se pretende celebrar, ya que de ello se desprenden las cuestiones materia del contrato, las que se irán generando conforme se avance en la negociación y celebración de éste, y los efectos que de él se deriven, dando origen a las prestaciones que correspondan a cada parte contratante.

En el apartado denominado “Consideraciones preliminares”, se analizan todos aquellos aspectos que se estiman más relevantes y recurrentes, teniendo en cuenta que el objetivo central es prevenir posibles obstáculos y evitar dificultades hasta donde sea posible.

6.2. LA NEGOCIACIÓN

La celebración del contrato es la culminación de una serie de etapas que se traducen en encuentros, comunicaciones, intercambio de opiniones, propuestas y contrapropuestas, que conforman la fase previa a la celebración del contrato y que se conoce y maneja con el término etapa de negociación.

La negociación puede durar un tiempo prolongado, en donde abundarán las propuestas y contrapropuestas entre los contratantes, ya sea a través de comunicados o aun de la celebración de reuniones. O, en casos que requieran concretar la operación de manera vertiginosa, la negociación se realizará por medios electrónicos.

Existe una serie de documentos preparatorios en el comercio internacional, nos refiere Ortega Giménez,[4] los que, sin ser necesariamente válidos desde el punto de vista legal, se consideran usuales en el comercio en ciertos sectores y surgen de la negociación entre las partes.

En estos documentos, las partes manifiestan la voluntad para el establecimiento de una relación contractual; y de su redacción se podrá derivar el carácter más o menos obligatorio de las relaciones establecidas. Estos documentos en la línea de pensamiento del autor son:

6.2.1. LA CARTA DE INTENCIONES

Es un documento escrito, sin formalidad determinada, que busca dejar constancia de la voluntad de las partes de llevar a cabo los actos necesarios para la realización de un contrato por una operación comercial. Implica la declaración de voluntades recíprocas, con un alto valor ético y desde el punto de vista jurídico, con cierto efecto vinculante, aunque no sea estrictamente contractual.

6.2.2. EL PRECONTRATO

Es un convenio por el que dos o más partes se comprometen a celebrar, en un futuro, un contrato determinado y definitivo, que por el momento no se puede o no se quiere concluir. Equivale a lo que conocemos como convenio preparatorio.

En este documento ambas partes se reservan el derecho de exigir el cumplimiento del contrato proyectado, en un momento posterior. La fórmula de precontrato suele ser libre, salvo pacto en contrario. La declaración de voluntad de las partes tan sólo tendrá por objeto poner en vigor ese proyecto de contrato.

6.2.3. LA OPCIÓN

Supone la existencia de un acuerdo por el que una de las partes otorga a la otra la facultad de decidir unilateralmente la realización de un contrato determinado, quedando pendiente la opción de la declaración de voluntad del propio beneficiario, que es un derecho transmisible –salvo pacto contrario– del concedente, y previa notificación del beneficiario que pretenda transmitir esta opción a terceros.

Es un acuerdo que concede un derecho, no una obligación. En este sentido, se podrá renunciar a la opción de dos modos: mediante el cumplimiento del plazo para ejercitar la facultad, o notificándolo de forma expresa.

6.2.4. LA OFERTA

Toda promesa o declaración de voluntad realizada unilateralmente por el oferente, tiene un contenido obligacional, relativo a obligaciones de dar, cumplir o ejecutar una determinada prestación o negocio frente a otra parte. Es una propuesta para contratar que requiere determinadas condiciones:

a) El oferente tiene la intención de obligarse para concluir un contrato con el destinatario de la oferta.

b) Debe ser clara y completa, en función del contrato a cumplir.

c) Debe ser suficientemente precisa, esto es, irá dirigida a una persona, física o jurídica, concreta.

d) Es un tipo de propuesta sin formalismos, salvo que el oferente especifique un modo determinado, al que el aceptante deberá ajustarse.

e) Debe ser firme y definitiva, sin reservas generales que puedan alterar las condiciones de un contrato, salvo excepciones.

f) El plazo de validez no suele estar fijado por ley.

g) Para que sea eficaz no basta con su emisión, sino que debe llegar al destinatario interesado.

6.3. FORMACIÓN DEL CONTRATO

6.3.1. DERECHO APLICABLE

Es determinante tanto para su celebración como, principalmente, en sus consecuencias.

El Derecho Comercial Internacional, reflexiona Oviedo Albán,[5] hoy consolidado, está integrado por una serie de instrumentos jurídicos de diversa naturaleza, cuyo fin es regir los contratos internacionales y de esta forma reducir la incertidumbre y los problemas en cuanto a la determinación del régimen aplicable, conforme a las reglas conflictualistas del Derecho Internacional Privado.

El Derecho Mercantil Internacional principalmente ha sido creado sin la intervención del Poder Legislativo de los Estados, y es formado por reglas destinadas a regular de modo uniforme las relaciones comerciales, provenientes de las prácticas contractuales surgidas en el mundo de los negocios, en los usos del comercio internacional, en la jurisprudencia de los tribunales arbitrales internacionales, las que conforman un Derecho objetivo al que se ha denominado "nueva *Lex Mercatoria*".

Estas reglas son el resultado de la unificación y armonización perseguida por varias instituciones intergubernamentales y gremiales, tales como el Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado (UNIDROIT), la Comisión de las Naciones Unidas sobre el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL) y la Cámara de Comercio Internacional de París (CCI), lo que ha dado lugar no sólo a tratados internacionales, sino también mediante leyes y disposiciones modelo, guías legislativas, recopilaciones de reglas y principios y contratos modelo.

Estos instrumentos de armonización componen lo que la doctrina ha denominado como *soft law*, cuyo valor normativo no depende de la voluntad legislativa de los Estados, sino de lo que se ha denominado *Lex Mercatoria*, que se han emitido con el fin de encontrar una regulación sustancial a los contratos internacionales, a efecto de reducir los problemas derivados del Derecho Internacional Privado.

Así, el Derecho Comercial Internacional se integra por normas de *hard law* y otras de *soft law*. En el caso del *hard law* encontramos las convenciones internacionales, y dentro del Derecho de *soft law* cabe incluir todos aquellos instrumentos que derivan de otros centros de producción normativa, como son los contratos o, en algunos casos, los llamados "códigos de conducta" y los reglamentos de carácter profesional, que obedecen a la tendencia a dictar instrumentos de autorregulación.

6.3.2. ELECCIÓN DEL DERECHO APLICABLE

Es importante definirlo, pues ello da seguridad y confianza a las partes a la hora de interpretar, cumplir o solucionar las diferencias que resulten del contrato, las que se resolverán de manera equitativa al ser un solo ordenamiento el aplicable.[6]

Además, su definición determina una serie de principios generales que le dan sustento como norma rectora, que aplica de forma supletoria en aquellos temas que no estén expresamente contemplados en su texto.

La determinación de la ley aplicable a los contratos internacionales es un tema clásico en el Derecho Internacional Privado, refiere Oviedo Albán.[7] Al respecto, existen diversas formas de solucionar dicha cuestión, ya sea por medio de las reglas de conflicto internas, convencionales o comunitarias, o bien mediante normas uniformes contenidas en tratados, o en recopilaciones de principios, usos y prácticas, etcétera.

Las normas de conflicto generalmente se encuentran contenidas en instrumentos convencionales de Derecho Internacional Privado y parten de un supuesto diferente que es el de autonomía de la voluntad y son más flexibles al basarse en el criterio de la ejecución de la prestación característica sin vincular al contrato *ex ante* a la ley de un determinado Estado, si no, por el contrario, dando posibilidades de apreciación al juez para determinar la ley que tenga mayores nexos con el contrato.

No obstante, en algunos países de América Latina se advierte que los jueces aplican las normas internas, desconociendo la prevalencia mencionada, fenómeno que favorece el *forum shopping* y las sentencias claudicantes.

Igualmente, se acude al Derecho Comparado para analizar las reglas conflictuales y uniformes contenidas principalmente en la Convención Interamericana sobre Derecho aplicable a los Contratos Internacionales (Convención de México de 1994).

El primer tema a considerar es la autonomía conflictual, que, en opinión de Oviedo Albán, implica que en el Derecho Internacional Privado se admite como regla general para la determinación de la ley aplicable a los contratos internacionales a la autonomía de la voluntad, en un doble alcance: material y conflictual.

La autonomía material y las partes pueden determinar el contenido del contrato, ante lo cual habrá que reconocer la naturaleza supletoria de las normas legales respectivas, salvo los límites impuestos por las leyes imperativas. Según la autonomía conflictual, las partes pueden escoger la ley que regirá el contrato.

El que las partes puedan escoger la ley del contrato genera una seguridad jurídica preventiva, evitando conflictos posteriores entre éstas y también permite la determinación de la ley aplicable al juez ante quien se demande la causa que eventualmente se origine, además les permite escoger el derecho que resulte más adecuado para resolver sus intereses y satisfacer sus necesidades, lo que genera ahorros en costos de transacción, de información y autoriza escoger una ley neutral, de manera que ninguna imponga la suya a la otra, además de que permite salir adelante satisfactoriamente frente a la indeterminación del factor de conexión prevalente propio de las reglas de conflicto.

Un punto importante a distinguir es el significado que puede tener la “ley” y el “derecho” a escoger. En el caso europeo se ha asumido que cuando las partes escogen una determinada ley como reguladora del contrato, se entiende que se refieren a las normas materiales vigentes en un Estado, es decir, una norma dictada por los organismos del Estado constitucionalmente facultados para ello.

Ello es diverso a la posibilidad de que las partes puedan escoger la denominada *Lex Mercatoria* o instrumentos de *soft law*, como pueden ser los Principios de UNIDROIT sobre los Contratos Comerciales Internacionales, aspecto que sí es reconocido en la Convención de México de 1994, en la que se ha dado un paso adelante para permitir que las partes pacten como ley del contrato instrumentos que no tengan naturaleza de derecho estatal.

6.3.3. LEX MERCATORIA

Existe un amplio consenso, refiere el autor, sobre el valor de la *Lex Mercatoria* como un derecho anacional que, ya sean las partes o los árbitros, podrían designar como aplicable al fondo de la controversia.

Al respecto, encontramos los Principios para los Contratos Comerciales Internacionales –*Principies of International Commercial Contracts* (PICC)– de UNIDROIT, simbolizan el esfuerzo significativo de las naciones para armonizar y unificar disímiles culturas jurídicas, patentizan la aproximación al uniforme entendimiento contemporáneo de las relaciones jurídicas contractuales, superan las incertidumbres sobre la ley aplicable al contrato, los conflictos, antinomias, incoherencias, insuficiencia, ambigüedad u oscuridad de las normas locales al respecto. Indispensable aclarar que las partes pueden regular el contrato mercantil internacional por sus reglas, en cuyo caso aplican de preferencia a la ley nacional no imperativa, y el juzgador en su discreta labor hermenéutica de la ley o del acto dispositivo, podrá remitirse a ellos para interpretar e integrar instrumentos internacionales y preceptos legales internos.

También encontramos las reglas aplicables a las cartas de crédito internacional, denominado en su traducción al español: “Prácticas y Usos Uniformes para Créditos Documentarios” e identificado por su clave de publicación por parte de la Cámara de Comercio Internacional como UCP 600.

Finalmente encontramos que los “usos y prácticas de comercio internacional” se han aglutinado y estructurado de tal forma que se han convertido en reglas pragmáticas, como es el caso de los INCOTERMS.

6.3.4. LOS INCOTERMS

Son reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales, conocidas como INCOTERMS, que no son tratados ni convenciones, pero que sí son de observancia mundial. Para la selección adecuada de la regla INCOTERM, se requiere de un conocimiento general de dicha herramienta, y un análisis detallado de la que se haya elegido en relación con el precio que se pretenda establecer, y

otras circunstancias, como son: medio de transporte, contrato de seguro para la mercancía, y en la distribución de los gastos derivados del contrato entre el vendedor y el comprador.

Las condiciones de entrega de la mercancía quedan fijadas en todo contrato internacional –y, en particular, en todo contrato de compraventa internacional de mercaderías– mediante los denominados INCOTERMS o "Términos Comerciales Internacionales", del inglés *International Commercial Terms,* de la Cámara de Comercio Internacional (CCI).[8]

Los INCOTERMS han sido objeto de distintas versiones, desde su primera redacción en 1936. La última, la actualmente vigente, es de 2020. En ella, los términos se clasifican en cuatro grandes grupos: E, F, C y D, atendiendo a los derechos y las obligaciones que el contrato conlleva para vendedor y comprador.

De ellos, el grupo E es el más beneficioso para el vendedor y el más oneroso para el comprador; el grupo D aparece como el más favorable para el comprador y el más exigente para el vendedor.

TÉRMINO "E"	Con un único término (EXW), donde el vendedor pone las mercancías a disposición del comprador en los propios locales del vendedor
TÉRMINO "F"	El vendedor entrega la mercadería a un medio de transporte escogido por el comprador (FAS, FAC y FOB)
TÉRMINO "C"	El vendedor contrata el transporte principal, pero sin asumir los riesgos de pérdida o daño de la mercadería o de sus costos adicionales debidos a hechos acaecidos después de la carga y despacho (CFR, CIF, CPT y CIP)
TÉRMINO "D"	El vendedor ha de soportar todos los gastos y riesgos necesarios para llevar la mercadería al punto de destino convenido (DAT, DAP y DDP)

6.4. COMUNICACIONES

Se recomienda definir el procedimiento relativo al intercambio de comunicados entre las partes durante la formación del contrato, así como cuando ya está surtiendo sus efectos, como puede ser el uso de correo electrónico.

6.5. FORMA DEL CONTRATO

No existe requisito de forma, se puede probar por cualquier otro medio, incluso por testigos. Se rige por el principio de la consensualidad.

Ello es fundamental para operaciones que, por su propia y especial naturaleza, difícilmente pueden someterse a un proceso pausado o prolongado de negociación, ejemplo: la compraventa de *commodities.*

Existen otras operaciones que requieren de un documento escrito, una vez que se llegue al acuerdo en el texto final.

Si no hay contrato escrito, lo recomendable es guardar todos los comunicados que las partes se intercambien durante la negociación y hasta la ejecución del contrato:

a) Tanto en forma de documentos como: la orden de compra, carta de crédito internacional, factura, etcétera.

b) Como los mensajes electrónicos enviados de manera recíproca, que fungirán como elemento de prueba en caso de demanda o reclamación.

6.6. IDIOMA

Es un obstáculo y fuente de innumerables confusiones o malentendidos, ya que el significado de un término o expresión puede diferir en la traducción de un idioma a otro. Un vocablo puede tener una

acepción totalmente distinta al significado que tiene en nuestro país.

En cuanto a los principios que rigen el idioma del contrato internacional, seguiremos las consideraciones de Orejudo Prieto de los Mozos.[9]

6.6.1. LA LIBRE ELECCIÓN DEL IDIOMA CONSTITUYE UN PRINCIPIO FUNDAMENTAL EN LA CONTRATACIÓN

Los operadores deciden en qué **idioma o idiomas desarrollar sus negociaciones,** redactar los documentos que conformen el negocio jurídico y continuar las relaciones en el marco de la ejecución de sus obligaciones recíprocas; y, con carácter general, sin que existan limitaciones legales a la hora de realizar esas elecciones.

El idioma constituye "el vehículo o el medio de expresión del cual las partes se sirven para emitir sus declaraciones de voluntad y para hacerlas llegar o darlas a conocer a sus destinatarios", puede considerarse un elemento constitutivo de la forma del contrato, y como tal está sujeta a la autonomía de la voluntad.

En los contratos internacionales, la elección del idioma puede constituir una problemática cuando la lengua materna de las partes no coincide.

La elección suele ser objeto en sí misma de negociación, porque cada uno de los contratantes preferirá emplear el propio idioma, para evitar, con ello, los inconvenientes que plantea determinar los derechos y obligaciones cuando se han fijado en un idioma que no es el que emplea habitualmente.

Se puede optar por el idioma de una de las partes, ya sea con carácter exclusivo, ya como prevalente. También es posible que los idiomas de ambas sean empleados igualmente, efectuándose las correspondientes traducciones o interpretaciones al otro idioma, cuando se emplee uno de ellos.

En ocasiones se privilegia un único idioma, con frecuencia el inglés, como *lengua franca* del comercio internacional, buscando "neutralidad" o una mejor adaptación a las necesidades de precisión técnica.

El idioma también puede designarse como única lengua en la que se desarrolla toda comunicación y se plasmen los acuerdos, o como el idioma al que deben traducirse los documentos que van produciéndose en cualquier etapa.

La traducción del contrato a un determinado idioma se considera una buena práctica en un sector en concreto. Por ejemplo, la traducción de los documentos redactados en la lengua del franquiciador al idioma del subfranquiciante.

6.6.2. PROBLEMAS DE LA ELECCIÓN DEL IDIOMA

Ésta se vincula al problema conocido generalmente como "riesgo del idioma" *(language risk, Sprachrisikó),* es decir, quién debe asumir las consecuencias de la incomprensión del contrato o de alguna de sus cláusulas como consecuencia de la diversidad de idiomas que hablan las partes.

Ello planea la posibilidad de que uno de los contratantes alegue desconocer el idioma en que aparece redactado algún documento o alguna cláusula contractual, con el fin de justificar su error en el consentimiento. En tal caso, se contraponen dos intereses protegidos: la concurrencia de voluntades por ambas partes y la confianza de la contraparte en el cumplimiento de lo acordado.

La respuesta más habitual es que en el marco de relaciones comerciales entre profesionales, se privilegie la confianza en lo pactado por parte del otro contratante. Así, se considera que cuando las partes firman un contrato están vinculadas por él con independencia de si lo han leído o comprendido.

En consecuencia, si un profesional se desplaza de un Estado a otro, donde celebra un contrato en una lengua que no es la propia, asume el riesgo del idioma y sólo si al contratante nacional le resulta evidente que el visitante no tiene suficiente conocimiento de su idioma y no comprende todo los detalles de la discusión o del contrato (u otro documento) que firma, el contratante nacional estaría obligado a asegurarse de que el extranjero comprende, y de traducir, en su caso, los términos que no entienda.

También existe un uso generalmente aceptado, consistente en entender que, si en el sector comercial en concreto se emplea el inglés o algún otro idioma "internacional", quienes acceden al sector deben estar preparados para ese idioma usual, y no esperar a que un contratante se asegure del conocimiento del idioma por su contraparte.

Otro supuesto se presenta cuando alguna de las partes en el contrato es considerada "débil". El caso es el relativo a las cláusulas de un contrato de consumo, que deben estar redactadas siempre "de forma clara y comprensible", lo que comporta que no puedan estar redactadas en un idioma que el consumidor adherente no entienda, similar situación se presenta en otros contratos con parte débil (contratos de trabajo y contratos de seguro).

6.6.3. LAS CLÁUSULAS IDIOMÁTICAS

Las partes pueden elegir un único idioma para el contrato, ya sea el de una de las partes o un tercero. Y pueden hacerlo en cualquier momento, de manera que es posible modificar el idioma empleado, o si es necesario traducir los documentos redactados. También pueden optar por emplear los idiomas de ambas, traduciendo los documentos e interpretando las conversaciones a la lengua de la otra.

Se aconseja introducir en el contrato una "cláusula de idioma" que permita aclarar qué versión es la auténtica y cuál debe prevalecer en caso de discrepancias.

La introducción de cláusulas idiomáticas tiene como efecto, que fijado el idioma no puede alegarse desconocimiento para invocar falta de consentimiento por las partes.

También da certeza, de manera que no se puede alegar desconocimiento del idioma si las obligaciones de las partes están recogidas en el idioma del contrato.

La función fundamental de las cláusulas es aclarar qué versión lingüística debe prevalecer, en caso de que existan discrepancias entre las existentes.

Las cláusulas idiomáticas dotan al contrato de mayor seguridad jurídica, de manera que, si se declara que el idioma del contrato es sólo uno, la cláusula evita que pueda prevalecer lo recogido en algún documento escrito en otro idioma.

Y si se acuerda que haya dos o más versiones lingüísticas y que ambas sean igualmente auténticas, la cláusula sirve para definir cuál de esas versiones prevalezca en caso de conflicto.

6.6.4. LÍMITES A LA ELECCIÓN

El principio de libre elección del idioma se encuentra limitado por algunas leyes, las cuales exigen que un determinado tipo de contrato se redacte en un idioma en concreto por razones políticas, como la defensa o el fomento de un determinado idioma, o para proteger al contratante considerado débil, por ejemplo, la ley francesa (conocida como Loi Toubon) que obliga a que necesariamente se redacten en francés los contratos que celebren personas de Derecho Público, o personas privadas en ejercicio de una misión de carácter público.

Lo mismo sucede con los contratos de trabajo respecto de los cuales, a lo sumo, se acepta que el trabajador extranjero solicite una traducción del contrato, cuyo carácter es oficial, de manera idéntica a la versión francesa; si hay discordancias entre ambas, en contra del trabajador sólo podría invocarse la traducción al idioma solicitado.

Cuando el idioma se considera una cuestión relativa a la forma del contrato, y que éste se considerará válido formalmente no sólo si se cumplen los requisitos de la *lex contractus,* sino que también cabe estar a las leyes que dispone alternativamente.

6.6.5. FACTORES DETERMINANTES DE LA ELECCIÓN

El idioma elegido puede ser el que se emplee habitualmente en el sector o en el comercio internacional, o que contenga los términos necesarios para reflejar el acuerdo de las partes en lo que respecta a

cuestiones técnicas, o que sea conocido por las partes o el personal específicamente encargado de la ejecución del contrato.

Desde un punto de vista económico resulta importante atender a la vinculación del idioma con la ley aplicable al fondo y con las autoridades competentes para resolver eventuales disputas, máxime la diferente cultura del Derecho de un Estado y, en ocasiones, el que los sistemas legales no sólo no tienen conceptos idénticos, sino tampoco siquiera similares.

Desde el punto de vista económico las traducciones son costosas, en particular si son juradas, y podrían ser de obligada presentación ante la autoridad correspondiente.

Por tanto, a la hora de elegir el idioma, conviene tener presente cuál será la ley que rige el contrato y qué autoridad conocerá de un eventual conflicto entre los contratantes.

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, la elección de un idioma puede tener repercusiones de diversa índole, como son las normas procesales aplicables por la autoridad que conozca del litigio que puede exigir una traducción del contrato a un idioma determinado, de manera que la falta de presentación de dicha traducción condicione la eficacia del documento en general, o de determinadas cláusulas contractuales, como las de elección de tribunal o de ley aplicable al contrato, en particular.

En síntesis, reflexiona la autora, el idioma del contrato puede ser constitutivo de indicios a varios efectos: debe tenerse presente para valorar si el destinatario de una notificación conoce el idioma del documento notificado. En segundo lugar, el idioma forma parte de los factores a tener en cuenta en orden a definir si un profesional dirige sus actividades a un determinado mercado por el hecho de emplear ese idioma en sus operaciones y, con ello, poder caracterizar un contrato como celebrado por consumidores. Y, finalmente, es denotativo de un vínculo con un determinado ordenamiento, tanto a efectos de aplicar las normas de conflicto de este ordenamiento, como a efectos de confirmar la existencia de una elección tácita de la ley aplicable o la aplicación de la cláusula de escape. En estos casos, puede resultar decisivo el idioma de que se trate, toda vez que cuanto más extendido se encuentre su empleo en la contratación, menos fuerte será el indicio de vinculación a un territorio o a una señalada ley.

7. CLÁUSULAS GENERALES DE UN CONTRATO INTERNACIONAL

En cuanto al clausulado general a tener en cuenta a la hora de redactar un contrato internacional, en la línea de pensamiento de Calvo Caravaca y Carrascosa González,[10] Ortega Giménez sugiere las siguientes:

En la redacción de un contrato internacional hay que definir, con “claridad, concreción, sencillez y congruencia”, quiénes son las partes contratantes, cuál es el objeto del contrato y cuál es el contenido esencial del mismo, de manera que se consideran cláusulas esenciales de un contrato internacional:

a) Encabezamiento y título del contrato. Es usual que los contratos internacionales comiencen con un encabezamiento o título que los predefine jurídicamente, y que suele constar en la primera página del contrato.

b) Identificación de las partes contratantes. El contrato internacional se inicia con la identificación de las partes contratantes.

c) Lugar y fecha. La fijación del lugar donde se ha concluido el contrato es relevante a la hora de determinar qué ley estatal lo rige. La fijación de la fecha del contrato resulta importante para determinar su entrada en vigor y las normas vigentes en el momento de la celebración del contrato.

d) Preámbulo. Las partes expresan cuál es el motivo que las ha llevado a contratar.

e) Definiciones. Tras el preámbulo, suelen insertarse en los contratos internacionales unas cláusulas que tienden a definir los conceptos que se van a manejar a lo largo del propio contrato.

f) Validez. En principio, se puede afirmar que todos los contratos son válidos gracias al mero acuerdo entre los contratantes; es decir, todo contrato se celebra, modifica o extingue por el mero acuerdo de las partes, sin ningún otro requisito.

g) Obligaciones de las partes. Se deben determinar las obligaciones asumidas por las partes, siempre en estrictos términos de “claridad, sencillez, congruencia y concreción”. De esta forma, se deberán concretar

extremos tales como las condiciones de entrega de la mercancía, el precio, las condiciones de pago, etc.

h) Cláusula de fuerza mayor. Consiste en una cláusula contractual, en virtud de la cual la existencia de circunstancias excepcionales que alteren el equilibrio inicial del contrato, impidiéndole el cumplimiento de sus obligaciones a alguna de las partes contratantes, puede ocasionar la suspensión de la ejecución del contrato, o bien la resolución de éste sin responsabilidad alguna.

i) Cláusula penal. Supone la indemnización tasada de daños y perjuicios en el caso de incumplimiento contractual.

j) Cláusula de reserva de dominio. Mediante esta cláusula la propiedad de la mercancía vendida permanecerá en manos del vendedor hasta que el comprador no haya satisfecho el importe total del precio pactado, por ejemplo.

k) Cláusula de revisión de precio. El riesgo de que el precio pactado en el contrato pueda cambiar si se verifica, de forma imprevista, una variación súbita y excesiva del costo de los bienes o servicios objeto del contrato, se debe cubrir mediante la oportuna cláusula contractual.

l) Entrada en vigor. Se suele establecer que el contrato entre en vigor en la fecha de formalización del mismo, es decir, en el momento de la firma, o en otro momento.

m) Cláusula de resolución de controversias. La determinación por las partes contratantes del órgano competente para resolver las controversias que puedan surgir derivadas de la firma del contrato, y la designación de la ley aplicable al fondo del asunto, son dos cuestiones que deben quedar bien “atadas” a la firma del contrato.

Otra posibilidad sería acudir al arbitraje comercial internacional: mecanismo de resolución de controversias extrajudicial rápido, económico y eficaz, en contraposición con el recurso a la vía jurisdiccional de resolución de controversias.

Por tanto, se recomienda incluir en el contrato una cláusula de arbitraje comercial internacional que, en la práctica, cumple las siguientes funciones:

- Crea una serie de obligaciones entre las partes contratantes.
- Excluye la intervención de los órganos jurisdiccionales para resolver el litigio.
- Concede atribuciones a los árbitros para decidir sobre las cuestiones planteadas por las partes.
- Indica que, en caso de litigio, ambas partes se someterán al arbitraje de un organismo especializado.

n) Cláusula de elección de ley. Una de las cláusulas más importantes de los contratos internacionales es la de elección de ley, por varios motivos:

- Aunque no surja nunca un conflicto entre las partes, resulta útil saber cuál es la ley aplicable al contrato, pues así las partes podrán cumplir con el contrato ajustándose a derecho.
- Si surge el conflicto, la cláusula de elección de ley evita problemas y reduce costos, pues el juez o el árbitro ya saben qué ley debe regir el contrato: la elegida por las partes.
- Esta cláusula permite a los contratantes elegir el derecho que más convenga, por su contenido, a sus intereses.

o) Terminación del contrato. Se trata de determinar las causas de finalización del contrato internacional, ya sea por vencimiento del plazo señalado anteriormente, o por mutuo acuerdo.

p) Rescisión contractual. La rescisión contractual generalmente se presenta por cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que exista una situación de incumplimiento, por una de las partes, de las obligaciones que asume por el presente contrato.

- Por contravenir cualquiera de los pactos que se estipulan en el presente contrato.

La rescisión contractual provocará el efecto de obligar a la parte declarada incumplidora a dejar de recibir contraprestación alguna, y dejando a salvo el derecho de la otra parte de reclamar daños y perjuicios.

q) Cláusulas finales.

En algunos contratos internacionales suele establecerse una serie de cláusulas finales que regulan aspectos accesorios del contrato:

- Cláusula "modificación por forma escrita". Es usual que en los contratos internacionales concluidos por escrito se inserte una cláusula que impone la utilización de una forma escrita para toda modificación que se desee introducir en el articulado contractual o para la extinción del contrato.
- Cláusula *entire agreement.* Es frecuente en la contratación internacional la inserción de una cláusula en la que se haga constar que el contenido del contrato es el fijado finalmente por las partes, con exclusión de cualesquiera otros documentos.
- Cláusula de confidencialidad. Señala que la información que se ha proporcionado recíprocamente para la conclusión del contrato es confidencial.
- Cláusula sobre notificaciones entre las partes. Se trata de determinar el domicilio de las partes contratantes, a efectos de realizar cualquier notificación con ocasión del contrato internacional.
- Cláusula de impuestos y gastos. Tiene como objetivo repartir de manera equitativa los impuestos y gastos realizados con ocasión de las negociaciones necesarias para celebrar el contrato.
- Cláusula de idioma. Se determina la lengua o lenguas oficiales del contrato.
- Cláusula "número de copias" y firma de las partes.

8. LOS RIESGOS DEL NO PAGO

Existen diversas fórmulas a tener en cuenta para tratar de disminuir el riesgo de impago en la contratación internacional; por lo que se puede optar por pactar un anticipo del pago, utilizar como medio de pago una carta de crédito, suscribir una póliza de seguro de crédito a la exportación con alguna compañía de seguros, incluir en el contrato una cláusula de reserva de la propiedad o una cláusula penal.

9. LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS Y LA DETERMINACIÓN DE LA LEY APLICABLE

Es muy importante la determinación por las partes contratantes al firmar el contrato, sobre el órgano competente ya sea jurisdiccional o arbitral, para resolver las controversias que puedan surgir en un contrato internacional; así como la determinación de la ley aplicable al fondo del asunto, es decir, el derecho aplicable.

Existen cuatro fórmulas que regulan la solución de un conflicto surgido en la interpretación de un contrato internacional, refiere Ortega Giménez,[11] una vez agotada la vía amistosa: la resolución vía jurisdiccional, el recurso al arbitraje, la conciliación o la mediación.

En su apreciación, la conciliación y la mediación tienen escasa virtualidad en la práctica de la contratación internacional, pues son meros intentos de arreglo a través de un tercero que únicamente son vinculantes si hay efectivamente un acuerdo interpartes, ya que cualquiera de las partes contratantes puede apartarse del proceso sin consecuencia alguna. Las dos fórmulas más utilizadas para la solución de los conflictos en el comercio internacional son la resolución vía jurisdiccional y el recurso al arbitraje comercial internacional.

El arbitraje es un sistema de solución de conflictos alternativo a los tribunales de justicia, establecido por cortes de arbitraje que dependen de diversos organismos públicos o privados, o por árbitros individuales

escogidos por las partes. Su intervención termina con una resolución, denominada laudo, que tiene igual valor jurídico y fuerza ejecutiva que una sentencia dictada por un tribunal de justicia.[12]

Ahora bien, si la sentencia judicial y el laudo arbitral tienen los mismos valores jurídicos y fuerza ejecutiva, reflexiona el autor sobre cuál de estos dos sistemas se debe escoger a la hora de redactar y firmar un contrato internacional, tales como:

a) El tiempo hasta que se dicta la sentencia o el laudo. El sistema judicial en general es más lento que el arbitraje. En primer lugar, por el general retraso de los juzgados y, en segundo lugar, por la posibilidad de recurrir a las sentencias.

Por el contrario, el laudo arbitral debe ser dictado en un plazo de seis meses, salvo que las partes acuerden un plazo superior. Además, en el arbitraje no existe la posibilidad de interponer recursos, salvo el recurso de revisión, el cual es excepcional y únicamente se puede interponer en casos muy particulares.

b) El tiempo desde que se dicta hasta que se ejecuta la sentencia o el laudo.

Una vez dictada la sentencia o el laudo, casi tan importante como el resultado de la resolución es la ejecución o cumplimiento de la misma. Con relación al arbitraje, tendremos el Convenio de Nueva York de 1958, que regula el reconocimiento de los laudos arbitrales, con el fin de determinar: **(i)** si el laudo dictado en el extranjero puede ser ejecutado en un país, o el dictado en nuestro país puede ser ejecutado en el extranjero; y, **(ii)** el procedimiento establecido en el derecho interno del país de ejecución.

c) El costo. Tanto el recurso a la vía judicial como al arbitraje conllevan un costo. Mientras en los sistemas judiciales un procedimiento conlleva costos procesales, que incluyen los honorarios de abogado, procurador y, en su caso, de peritos, en el arbitraje los costos incluyen los honorarios administrativos de la corte arbitral, los del o los árbitros, del abogado, y, en su caso, de los peritos. El arbitraje no es económico en comparación con la resolución vía jurisdiccional; por el contrario, suele ser mucho más caro.

d) La especialización. En principio, los árbitros designados para resolver una cuestión de comercio exterior son expertos en la materia, circunstancia que no se da con el juez, que debe, en todo caso, apoyarse en los peritos.

e) La confidencialidad. Una ventaja del arbitraje con respecto a los tribunales de justicia es la confidencialidad del procedimiento, ya que los laudos arbitrales no se tienen que publicar, mientras que en el procedimiento judicial prima el principio de publicidad de las resoluciones judiciales.

Al respecto, el autor plantea algunas recomendaciones en cuanto al arbitraje.

- Preferir el derecho al arbitraje de equidad.
- Utilizar asesores jurídicos locales para tener una visión exacta del procedimiento extranjero, y de los derechos y obligaciones previstos en sus normas.
- Utilizar los servicios consulares del país de que se trate, para obtener una guía sobre la fiabilidad de los asesores locales que hayan de utilizarse.
- Seleccionar un traductor, intentando exigir que la copia en español tenga validez jurídica, en caso de discrepancias.
- Estudiar la sede del arbitraje antes de su elección.
- Agotar la vía amistosa antes de litigar.

En opinión de Aljure Salame,[13] habrá arbitraje internacional cuando las partes lo hayan pactado expresamente y además se dé cualquiera de estos eventos:

- Que tengan domicilio en países diferentes.
- Que la parte fundamental de la obligación que dio origen al litigio se deba cumplir en país distinto a aquél en que las partes tienen su domicilio.
- Que las partes convengan que la sede del tribunal esté en país distinto al del domicilio de las partes.

- Que en la relación jurídica haya intereses o afecte el interés de uno o más Estados.
- Que estén en juego los intereses del Comercio Internacional.

Un tema que surge es si los contratantes pueden pactar el arbitraje en país distinto al de sus domicilios y obtener la calificación de internacional con las consecuencias que conlleva: libertad para escoger ley sustancial aplicable, libertad para escoger procedimiento arbitral, nacionalidad de árbitros, idioma y constitución de tribunal arbitral.

En opinión del autor, cuando existe contratación internacional, se desprenden estas consecuencias:

- Que las partes pueden escoger libremente la ley sustancial aplicable al caso, que puede no tener relación ni con las partes ni con el lugar de celebración o ejecución del contrato.
- Que una sentencia judicial proferida en el extranjero no puede ser rechazada en *exequátur* por las causas de la competencia exclusiva de los jueces nacionales ni por orden público derivado de la no aplicación de la ley nacional por ejecución del contrato en el país de ejecución, salvo en materia de agencia mercantil.
- Además de Lege Ferenda,[14] si un juez es competente, no debería estar obligado a aplicar su propia regla de conflicto, como en el arbitraje internacional, donde no existe *Lex Fori* arbitral.

9.1. LAS REGLAS DEL FORO

Otra particularidad, refiere Aljure Salame,[15] admite que la ejecución del contrato se rija por la ley del país de celebración, es decir, aplica el principio la *Lex Loci Solutionis* para los contratos privados y del Derecho Positivo de la mayoría de los países que separan claramente la ley aplicable a la celebración, de la aplicable en la ejecución.[16]

Cuando se escoge una ley sustancial distinta a la del país de ejecución, las partes buscan acogerse a una ley que consideran “neutral” frente a la ley del país del otro contratante.

Así, un problema que se discute reflexiona Oviedo Albán,[17] es si un tribunal al resolver debe tener en cuenta principios generales del Derecho Comercial Internacional aceptados por organismos internacionales, además de las normas, las costumbres y los principios del Derecho Comercial Internacional, así como los usos y prácticas comerciales de general aceptación con la finalidad de realizar las exigencias impuestas por la justicia y la equidad en la solución del caso concreto.

Por el contrario, en el arbitraje internacional sí se ha admitido que las partes puedan escoger como ley del contrato, un instrumento que no tenga la naturaleza de Derecho estatal. Resulta entonces recomendable que cuando las partes pacten que el contrato se regirá por un instrumento de *soft law* o hagan una referencia general a la *Lex Mercatoria* como ley del contrato, pacten adicionalmente arbitraje internacional como forma de solucionar sus conflictos, puesto que será más factible a que los tribunales arbitrales reconozcan a aquellos instrumentos como reguladores del contrato, a que lo hagan los jueces estatales.

Para Aljure Salame,[18] la autonomía de la voluntad es hoy un principio de aceptación universal, con variados grados de intensidad en los diversos regímenes jurídicos, y entenderemos por tal la facultad que tienen las partes en un contrato internacional para determinar cuál es la ley sustancial aplicable al fondo del litigio.

Bajo la apreciación del autor, podría decirse que la autonomía de la voluntad es una verdadera regla de conflicto, pues en últimas sirve para indicar la ley sustancial aplicable al caso. Pero esta indicación en la práctica sólo se da para la ejecución del contrato, dejando por fuera los temas de la capacidad para contratar y de la ley que rige la creación o existencia del contrato.[19]

En general se ha establecido que la capacidad se rige por la ley nacional de cada contratante, y la existencia del contrato o las formalidades externas se rige por la ley del lugar de celebración, siguiendo el aforismo citado de *locus regit actum.*

Si la autonomía de la voluntad se utiliza para la ejecución del contrato, queda por determinar sus límites cuando se expresa, y la solución al vacío que deja cuando las partes en el contrato no escogen ley sustancial aplicable.

Sin embargo, el principio de autonomía de la voluntad respecto de las reglas de conflicto plantea diversos límites, los que Aljure Salame[20] presenta a través de las siguientes preguntas:

a) ¿Pueden las partes celebrar un contrato sin ley? La respuesta es negativa, ya que todo contrato debe estar regido por una ley nacional. La cuestión no es menor, pues si la respuesta es positiva, las partes podrían decir que el contrato es autosuficiente por estar íntegramente regulado, y que cualquier ley que llegara a escoger tiene valor meramente contractual, lo que equivale a decir que las partes pueden pactar que la estipulación contractual prime sobre la ley, la cual se reduce a una cláusula del contrato sin prelación alguna.

b) ¿Pueden las partes regular el contrato por un orden jurídico que no sea una ley nacional? La respuesta es positiva. Hoy en día es una realidad que muchos contratos internacionales no están regulados, según el querer de las partes, por una ley nacional sino por "principios generales del derecho del comercio internacional" que se conocen como *Lex Mercatoria*.

c) ¿Pueden las partes escoger una ley sustancial sin relación alguna con ellas? La respuesta no es absoluta, ya que algunos jueces estatales no admiten tal opción, y por esa razón aplicarían su propia regla de conflicto que en general es la *Lex Loci Solutions*, o la ley del lugar de ejecución del contrato. En el arbitraje internacional las partes pueden escoger cualquier ley nacional aplicable a su contrato.

d) ¿Pueden las partes escoger varias leyes sustanciales? La respuesta también depende de si la jurisdicción es estatal o arbitral. En el primer caso, la tendencia clásica es hablar de una sola ley, pero cada vez se abre paso la idea de aceptar varias leyes sustanciales. Así encontramos que una ley gobierna la capacidad, otra la formación y otra la ejecución, y cada una de ellas pueda ser de un Estado diferente.

e) ¿Pueden las partes, al escoger una ley sustancial, pactar que ésta permanezca inmodificable para los efectos contractuales? Al respecto, es necesaria la distinción entre cláusulas de estabilidad y cláusulas de intangibilidad. Las primeras se refieren a la contratación estatal internacional, donde se obliga a no cambiar la legislación que es aplicable al contrato, o al menos a que los cambios introducidos no afecten el contrato. En las segundas, el Estado se obliga a no utilizar sus prerrogativas de persona pública y, en consecuencia, el contrato sólo puede ser modificado por mutuo acuerdo de las partes.

Por otro lado, la autonomía de la voluntad en materia de contratos internacionales presenta límites contenidos en las normas del Derecho elegido y del Derecho del foro, así como eventualmente las de un tercer Estado.

Una limitante son los contratos celebrados con consumidores, en los cuales, no obstante estar permitida la elección de ley aplicable al contrato, ésta no significará un desmejoramiento en los mecanismos de protección de sus derechos, dicha elección no podrá acarrear, para el consumidor, la pérdida de la protección que le proporcionen aquellas disposiciones que no puedan excluirse mediante acuerdo en virtud de la ley que, a falta de elección, habría sido aplicable de conformidad con el apartado.

Lo anterior encuentra sustento en el denominado "orden público", se limita a los principios básicos o fundamentales de las instituciones, a lo cual servirían de ilustración: y que implica la prohibición del ejercicio abusivo de los derechos, la buena fe, la imparcialidad del tribunal arbitral y el respeto al debido proceso. Por tanto, en principio, el desconocimiento de una norma imperativa propia del "foro" del juez del *exequátur, per se,* no conlleva un ataque al mencionado instituto, lo será si ello trae como consecuencia el resquebrajamiento de garantías de linaje superior, como las antes enunciadas.[21]

Bajo este principio, dice Oviedo Albán,[22] las normas del foro aplicables en una cuestión litigiosa deben ser en su finalidad y consecuencias compatibles con los principios y valores del sistema u ordenamiento jurídico interno cuando se trata del orden público local o interno de cada Estado, o con los aceptados y compartidos en la comunidad internacional, de ahí que tratándose del orden público mundial, más que de la ley del foro *(lex fori)* o de la causa *(lex causae)*, y cuya confrontación se hace con las directrices aceptadas por el Estado donde se pretende aplicar u obtener el *exequátur* de origen extranjero.

En consecuencia, a escala internacional existe una clara tendencia en el Derecho contemporáneo a admitir la validez del pacto de elección de ley aplicable a contratos internacionales, que resulta admisible acogiendo un concepto amplio de orden público internacional, al igual que la posibilidad de pactar como ley del contrato un instrumento de *soft law,* lo que sin duda flexibiliza la rigidez con que se han interpretado con anterioridad las reglas civiles y comerciales en torno a esa posibilidad.

Finalmente, y en cuanto a los límites de la autonomía de la voluntad, como criterio prevaleciente sobre la regla de conflicto, considera Aljure Salame[23] que la regla de conflicto, frente a la autonomía de la voluntad, debe analizarse desde dos perspectivas diferentes: la validez de la elección de ley hecha por las partes y la efectividad internacional de dicha elección. Lo que se refiere a si un juez estatal o un árbitro internacional deben respetar, de acuerdo con lo dicho, la autonomía de la voluntad en punto a escoger la ley sustancial aplicable al contrato, pero esto no garantiza que se obtenga el *exequátur* de la sentencia o del laudo arbitral en el país donde se necesite hacerlos valer. Y no es porque en general las leyes internas exijan para el *exequátur* la aplicación de una determinada ley, sino porque todas exigen el respeto de su orden público que puede consistir en la aplicación obligatoria de la regla de conflicto del juez del *exequátur* que conduzca a la regulación del contrato por una ley sustancial diferente a la que efectivamente se aplicó.

Como consecuencia de lo anterior, considera el autor que una sentencia proferida por un juez estatal podría hallar un escollo para obtener el *exequátur* en otro país, mientras que difícilmente lo hallará un laudo arbitral porque el árbitro internacional, por definición, no está ligado a ninguna regla de conflicto nacional.

9.2. DETERMINACIÓN DE LA LEY APLICABLE EN DEFECTO DE ELECCIÓN

Cuando las partes no optan por ninguna ley aplicable a su contrato, refiere Aljure Salamen, surgen dos hipótesis: que no haya pacto arbitral, en cuyo caso el juez estatal escogido aplicará su propia regla de conflicto, o que sí haya pacto arbitral, y si es así los árbitros escogerán la ley sustancial aplicable.

En la concepción clásica, en silencio de las partes, el juez debe buscar la intención implícita de las partes y hallar así la ley aplicable. En la concepción moderna, ante el silencio de las partes, el juez debe buscar la localización objetiva del contrato, que consiste en buscar la ley del país con el cual la ley tiene más puntos de contacto importante, tales como el lugar de conclusión, el de ejecución, la nacionalidad y domicilio de las partes, etc.

Es principio general del Derecho Internacional Privado, expresa Aljure Salame, que el juez competente aplica su propia regla de conflicto o regla de conflicto del foro; sin embargo, en un contrato internacional y las partes al consultar los códigos de procedimiento civil de los países relacionados con el contrato, pueden encontrar que al menos los jueces de dos Estados son competentes para conocer el caso, y que escoger uno u otro lleva a la aplicación de leyes sustanciales diferentes; piénsese que el de un país debe aplicar su regla de conflicto que le ordena regular el contrato por la ley de su formación y el juez del otro país debe aplicar su regla de conflicto que le ordena regular el contrato por la ley de ejecución, lo que plantea un problema a resolver.

A su vez, Oviedo Albán reflexiona que cuando las partes no pactan la ley que regirá el contrato es necesario acudir a las reglas de conflicto para determinar cuál será la ley nacional aplicable. En este punto, se procederá a identificar las reglas sobre determinación de la ley aplicable a contratos internacionales.

En algunos países la jurisprudencia ha determinado aplicar el derecho que resulte más apropiado en virtud de los puntos de contacto más significativos con la relación contractual, como son el lugar de celebración o cumplimiento, y en otras jurisdicciones se consideraron otros puntos más significativos con la relación contractual, tales como aquéllos con los que existe una relación más estrecha, como son:

a) Lugar de celebración del contrato.

b) Lugar de negociación del contrato.

c) Lugar de ejecución.

d) Lugar de la materia objeto del contrato.

e) Domicilio, residencia, nacionalidad, lugares de constitución de la persona jurídica y de negocio de las partes.

También se ha considerado que a falta de elección el contrato a la ley del país con el que presente vínculos más estrechos, lo que se presume considerando como vínculos más fuertes a los de aquel país en que la parte deba realizar la prestación característica, donde tuviere su residencia habitual en el momento de celebración del contrato, o su administración central, tratándose de una sociedad, asociación o persona jurídica.

Este sistema ha generado interrogantes e inconvenientes, particularmente respecto de lo que debe entenderse por prestación característica. Igualmente, en cuanto a la primacía del concepto de "vínculos más estrechos", debiendo también considerarse el idioma y nacionalidad de los contratantes.

En relación con el concepto "prestación característica", se entendió de forma mayoritaria la prestación no dineraria objeto del contrato, como por ejemplo tratándose de compraventa sería la obligación de entregar el bien, con la problemática de que resulta complejo determinar este tipo de prestaciones.

En otros casos, se establece una cláusula de escape, conforme a la cual, si del conjunto de circunstancias se desprende claramente que el contrato presenta vínculos manifiestamente más estrechos con otro país distinto del indicado, se aplicará la ley de este otro país, lo que permite cierta flexibilidad al juez a la hora de establecer como reguladora del contrato una ley con la que estén presentes vínculos más estrechos.

Por su parte, en el arbitraje internacional, señala Aljure Salame, no existe foro arbitral para efectos de la regla de conflicto, por lo que el árbitro no está obligado a aplicar la regla de conflicto del país de la sede arbitral, la solución en caso de silencio de las partes sobre la ley sustancial aplicable consiste en la libre elección por parte de los árbitros en el arbitraje internacional *ad-hoc* y en la búsqueda de la regla de conflicto apropiada en el caso de arbitraje institucional internacional.

Si el arbitraje no está sometido a un reglamento internacional y no existe manifestación de la autonomía de la voluntad, los árbitros escogerán la ley sustancial aplicable libremente, ya sea echando mano a criterios tradicionales como el de la ley de ejecución del contrato o ya a criterios modernos como el de la localización objetiva del contrato o el de la regla de conflicto adecuada.

Por el contrario, si el arbitraje se defiere a una institución arbitral que tiene su propio reglamento, éste ordena en general a los árbitros encontrar la regla de conflicto apropiada que indicará a su vez la ley sustancial aplicable.

En consecuencia, la ausencia de autonomía de la voluntad en un contrato internacional reflexiona el autor, tiene efectos distintos, dependiendo de la existencia o no de pacto arbitral: si no lo hay, el juez del foro está obligado a aplicar su propia regla de conflicto y, si lo hubiere, los árbitros aplicarán el reglamento arbitral escogido por las partes en el pacto. Así, en algunos reglamentos, como el de la Cámara de Comercio Internacional (CCI), (), la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil (CNUDMI) y la Comisión interamericana de Arbitraje Comercial (CIAC), deben escoger la regla de conflicto apropiada, mientras que en otros, por clara influencia del sistema de Common Law, deben buscar la ley sustancial apropiada, como en el reglamento de la (Asociación Americana de Arbitraje (AAA) y de la London Court of International Arbitration (LCIA).

Bibliografía

- Aljure Salame, Antonio. "La regla de conflicto en el contrato internacional". *Revista de Derecho Privado* No. 25. Universidad de los Andes, Colombia. Facultad de Derecho. Octubre de 2000.
- Calvo Caravaca, Alfonso Luis y Javier Carrascosa González, "Contratos internacionales I: Cómo redactar un contrato internacional", en *Temas de Derecho Internacional.* www.vlex.com
- Los INCOTERMS es una marca registrada de la Cámara de Comercio Internacional (CCI). Cfr. http://www.iccwbo.org/incoterms
- Orejudo Prieto de los Mozos, Patricia. "El idioma del contrato internacional". En *Derecho Mercantil Internacional. La unificación del Derecho Privado.* Abeledo Perrot/Thomson Reuters. Santiago de Chile, pp. 271-307. Trabajo depositado en el archivo institucional E-Prints Complutense http://eprints.ucm.es

- Ortega Giménez, Alfonso. *Contratación internacional práctica. Cómo evitar los riesgos contractuales" en el comercio internacional*. ICEX España Exportación e Inversiones. 2013.
- Oviedo Albán, Jorge. "La ley aplicable a los contratos internacionales". *21 International Law. Revista Colombiana de Derecho Internacional.* 2012, pp. 117-157.

CAPÍTULO III

LA GLOBALIZACIÓN Y LA TRIBUTACIÓN

1. LAS REGLAS FISCALES TRADICIONALES

La configuración de buena parte de las reglas fiscales vigentes responde a un contexto económico en el que el comercio entre Estados estaba controlado y limitado, y los movimientos de capital e inversión entre los diferentes Estados tenían también escasa importancia, reflexiona Calderón Carrero,[1] quien señala que se trataba de una configuración de reglas fiscales para un contexto mundial donde era limitado el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales.

El contexto en el que se configuraron o articularon las reglas y principios fiscales que llegan hasta nuestros días, se describe en términos muy simples:[2]

a) Los intercambios comerciales internacionales se referían a productos o bienes tangibles.

b) La mayor parte del comercio internacional se desarrollaba entre entidades independientes o no asociadas.

c) Los servicios de telecomunicaciones estaban reservados al Estado en régimen de monopolio o a una entidad pública y operaban en un solo Estado.

d) Las comunicaciones eran relativamente lentas.

e) Como regla, se requería presencia física para realizar actividades empresariales en otro país.

f) Los activos intangibles tenían escasa importancia.

g) No existía una movilidad (transnacional) del capital, de manera que los flujos financieros y de inversión directa tenían principalmente carácter nacional, lo cual afectaba a los mercados financieros y a la composición del accionariado de las sociedades.

h) Los denominados “paraísos fiscales” *(tax havens)* tenían escasa importancia.

En ese escenario, los Estados vivían en un contexto económico cerrado, lo que sin duda influía en la configuración de su sistema fiscal, así como en la determinación de los principios y categorías básicas de su ordenamiento tributario nacional. La legislación tributaria era concebida teniendo en consideración factores fundamentalmente internos y pensando básicamente en su proyección sobre operaciones internas (no transnacionales)[3] que ponían de manifiesto la capacidad de pago de las personas, renta, ahorro y consumo. Además, los Estados poseían “independencia operacional” sobre su sistema fiscal, puesto que las autoridades fiscales podían llevar a cabo el control o supervisión de la aplicación efectiva de las normas tributarias, sin necesidad de ser asistidos por las autoridades fiscales de Estados extranjeros.

El contexto en el que se configuraron o articularon las reglas y principios fiscales que llegan hasta nuestros días puede describirse en términos muy simples. Los Estados vivían en un contexto económico cerrado.

La configuración del sistema fiscal, la determinación de los principios y categorías básicas del ordenamiento tributario nacional, y la legislación tributaria, se concebían considerando fundamentalmente

factores internos para operaciones internas, atendiendo **(i)** renta, **(ii)** ahorro y **(iii)** consumo para determinar la capacidad de pago de las personas.

2. LA GLOBALIZACIÓN Y LA TRIBUTACIÓN

El proceso de globalización ha cambiado significativamente el contexto económico sobre el que descansan los sistemas tributarios,[4] por ello resaltan factores que se sintetizan como sigue:

a) Multiplicación exponencial del número de operaciones económicas internacionales. Destacan por su cuantía las consistentes en prestaciones de servicios y cesión de intangibles.

b) La mayor parte del comercio internacional entre entidades vinculadas o asociadas intraempresa, tiene que ver particularmente con el control de los precios de transferencia.

c) La búsqueda de competitividad internacional a través de la tributación, que tiene que ver particularmente con el combate de las prácticas tributarias nocivas.

d) La utilización creciente de la moderna tecnología de las comunicaciones y el Internet, que tiene que ver particularmente con la tributación del comercio electrónico.

e) La formulación de soluciones colectivas en el ámbito internacional, en un mundo interdependiente.

f) Con la cooperación administrativa y el desarrollo de la tributación internacional.

g) La realización de actividades empresariales en el extranjero, deja de requerir una sede o localización física en el país de destino.

h) Los servicios de telecomunicaciones son prestados por entidades privadas que operan en varios países y son muy económicas y veloces.

i) Los mercados financieros se internacionalizan de manera masiva y las sociedades dejan de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes.

j) Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a todos los países, erosionando la equidad y neutralidad de sus sistemas tributarios.

k) La denominada “competencia fiscal nociva” como fenómeno materialmente relacionado con la globalización económica.

La base tributaria de un país ya no está solamente limitada, como en el pasado, al territorio del Estado, pues en alguna medida ha sido extendida para incluir partes de las bases impositivas de otros países del mundo. La razón es que ahora un país puede atraer y hacer tributar **(i)** al capital financiero extranjero; **(ii)** a la inversión directa extranjera; **(iii)** a consumidores extranjeros; **(iv)** a trabajadores extranjeros, y **(v)** a individuos extranjeros con altos ingresos, incluidas personas que perciben pensiones. Estas posibilidades no existían en el pasado, lo que está propiciando la competencia fiscal entre países, buscando aprovechar estas ventajas.

Los procesos de producción de bienes y servicios se dividen y los trabajos se reubican, dificultando la determinación de los beneficios o bases imponibles en territorios nacionales, ello se logra bajo el mecanismo de transferencia de precios a jurisdicciones fiscales de más baja tributación.

Ello obliga a configurar los sistemas tributarios considerando la competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales.

Las relaciones internacionales se han multiplicado, destacan las operaciones comerciales, la transferencia de servicios y la de capitales, lo que conlleva la necesidad de celebrar contratos de distintos tipos, que tendrán ejecución en países diversos, lo que implica cumplir con requisitos legales y administrativos diferentes de un país a otro, así como la determinación del régimen tributario que les será aplicable.

Hoy día se cuestiona la necesidad de replantear las categorías, nociones o reglas de tributación tradicionales, y su vigencia, preguntándose:[5]

a) Si el principio de renta mundial en los ISR, y la propia funcionalidad actual del Estado de la residencia, como Estado que subjetiviza el gravamen, tienen en cuenta la capacidad económica global de los

contribuyentes.

b) El concepto de residencia fiscal de las sociedades.

c) La noción de “establecimiento permanente” y su función de umbral de imposición en la fuente.

d) El principio de plena competencia (*versus* sistema de reparto formulario).

e) Los sistemas de integración de impuestos, así como la extensión generalizada del sistema de imputación, considerando su no aplicación frente a dividendos extranjeros.

f) Si debe continuar con el propio sistema tradicional de configuración de la base imponible atendiendo a normas fiscales nacionales o los sistemas formularios de determinación de la base imponible, y

g) La actual configuración de los Convenios de Doble Imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE.

3. LA TRIBUTACIÓN NACIONAL

Cada país en el ejercicio de su potestad tributaria es libre de imponer gravámenes de la forma que más convenga a sus intereses. La potestad tributaria hace posible la existencia de un sistema de prestaciones patrimoniales de carácter público, para atender a los fines cuyo cumplimiento es obligación del Estado, lo que tiene fundamento constitucional y está limitado por sus propios principios. En el sistema mexicano, estos principios se contienen en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Maga, y son los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria, ordenamiento que también regula la obligación tributaria respecto de aquellos sujetos, personas físicas o morales que se encuentren vinculados a dicha obligación frente al Estado mexicano.

4. LOS ELEMENTOS DE VINCULACIÓN

En el plano internacional, fundamentalmente se reconocen tres elementos de vinculación:

a) La residencia.

b) La fuente de riqueza.

c) La nacionalidad.

d) La residencia. Conforme al artículo 9 del CFF,[6] se consideran residentes en territorio nacional.

En el caso de personas físicas, se consideran residentes en México cuando:

- Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:
  - Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
  - Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.
  - Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

En el caso de las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

b) La fuente de riqueza. En relación con el concepto de “fuente de riqueza”,[7] el Servicio de Administración Tributaria (SAT) señala en su página: en términos sencillos, fuente de riqueza se refiere al lugar en el que se originan o se generan los ingresos. Asimismo, indica que es muy importante identificar el

tipo de ingreso que se obtiene y el lugar donde se encuentra la fuente de riqueza, para determinar si la persona que lo recibe está obligada o no a pagar el impuesto en México, así como, en su caso, la tasa, la forma y la fecha del pago.

La crítica a este concepto es que el mismo no clarifica nada, en tanto que surge la pregunta sobre cuál es el significado de "lugar en donde se genera el ingreso", ya que ello puede referirse a: el lugar donde reside el vendedor (en el que se realiza la actividad), o el lugar de donde surge el pago y reside el comprador (fuente pagadora).

Para Arrioja Vizcaíno,[8] por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.

En un criterio objetivo de imputación, se gravan todos los ingresos generados dentro del territorio del Estado, que son los que se consideran como generados con fuente de riqueza en su territorio.

Por su parte, Manuel Tron[9] señala: este criterio de vinculación implica la sujeción a la potestad tributaria de un Estado por la obtención de ingresos que se generan, y provienen o tienen su causa en hechos o actos jurídicos cuya ejecución o efectos tienen lugar en territorio o bajo la soberanía de dicho Estado.

Lo anterior plantea un problema, ya que si la fuente de riqueza implica que se graven los ingresos obtenidos por un contribuyente como consecuencia de la realización de hechos o actos jurídicos vinculados con un Estado, ello nos llevaría a la interpretación de que, dado que el contrato de compraventa tiene ejecución o efectos en territorio mexicano, por ser éste el lugar en que se entrega la mercancía, la fuente de riqueza sería el territorio mexicano.

Ahora bien, el Título V de la LISR, aplicable a los residentes en el extranjero, establece cuando un ingreso se considera fuente de riqueza en territorio nacional y, dado que no existe una definición al respecto, ni una manera de determinar la ubicación de la fuente de riqueza cuando ésta no se localice en México, resulta válido preguntarse: ¿qué debemos entender para efectos de la LISR por "ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero"?

Al respecto, Manuel Tron,[10] en la línea de pensamiento de Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar, resuelve la pregunta a través de una interpretación a *contrario sensu* de las disposiciones relativas, a fin de determinar cuándo existe fuente de riqueza en el extranjero.

Otra solución puede encontrarse en el hecho de que, si conforme al artículo 1 de la LISR, son sujetos del impuesto, entre otros, los residentes en el extranjero cuando obtengan ingresos procedentes de fuentes de riqueza ubicadas en México, independientemente de que tengan o no un establecimiento permanente en el país, debemos analizar en dónde es que se produce el ingreso, entendiéndose éste por toda modificación positiva en el haber patrimonial.[11]

c) La nacionalidad. Este vínculo depende de lo que la legislación interna de cada país señale respecto de las características subjetivas que debe tener un sujeto para ser considerado como nacional de un estado y, en consecuencia, lo vincule como sujeto pasivo de contribuciones respecto de dicho estado.

En materia del impuesto sobre la renta existen dos grandes criterios de imputación:

- El subjetivo, en el que se gravan todos los ingresos del sujeto residente.
- El objetivo, en el que se se gravan todos los ingresos generados dentro del territorio del estado (fuente de riqueza).

El principio de renta mundial. Hay países que tienen sistemas mixtos, como el caso de México, que siguen la mayoría de los países gravando todos los ingresos generados por sus residentes, así como los generados con fuente de riqueza en su territorio, deben ser gravados por el Estado mexicano.

Lo anterior plantea problemas, como son la doble o la múltiple imposición.

5. LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Se presenta cuando los criterios de residencia y fuente de riqueza se sobreponen, y tiene consecuencia que graven con el mismo o similar impuesto un mismo ingreso, pero en dos Estados.

Para Sarduy González y Rosado Haro,[12] en la línea de pensamiento de Borrás, la doble tributación es reconocida como "aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo impositivo si se trata de impuestos periódicos y por una misma causa".

Por su parte, Orellana, Gutiérrez y Feijoo, en la línea de pensamiento de Mendoza,[13] señalan que la doble tributación se llega a definir como aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien puede encontrarse sujeto a imposición en dos o más países, ya sea por la totalidad o una parte de su importe, esto debería llevarse a cabo dentro de un mismo periodo impositivo, si lo que se analizan son impuestos periódicos y por una misma causa. Adicional al problema de la doble imposición, surgen también los paraísos fiscales y territorios de baja o nula tributación. Éstos son Estados a los que los contribuyentes trasladan sus beneficios con el propósito de evitar pagar impuestos.

Los países importadores de capital querrán gravar conforme al principio de territorialidad, mientras que los exportadores de capital querrán gravar a sus residentes por el principio personal, ya que generan grandes ingresos en el exterior.

Cuando un contribuyente enfrenta problemas de doble tributación, ello genera una deuda impositiva más alta de la que habría incurrido en transacciones similares llevadas a cabo totalmente en su país de origen.

En muchos casos, ello provoca inclusive problemas de múltiple tributación, dado que los países tratan de gravar la mayor cantidad de ingresos posibles.

La doble imposición se produce cuando un mismo ingreso se grava en el mismo periodo impositivo por dos o más estados a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza.

Lo que se presenta si se cumple con cuatro condiciones:

a) Mismo elemento patrimonial (identidad de objeto).

b) Mismo periodo impositivo (identidad temporal).

c) Distintas jurisdicciones que pretendan gravar. Existe la doble imposición doméstica, pero ésta no es objeto del Derecho Fiscal Internacional, ya que se soluciona en la legislación doméstica.

d) Impuesto de la misma o similar naturaleza (identidad de concepto tributario). Si estuviera gravado por dos impuestos distintos, ello sería válido (ISR-IVA).

Así, la doble tributación puede ser económica o jurídica.

La doble tributación económica surge cuando la misma transacción económica o ingreso es gravado en dos o más países durante el mismo periodo, pero en cabeza de distintos contribuyentes. La doble tributación económica se presenta cuando se gravan dos o más personas sobre un mismo ingreso. Esta situación, Sarduy González y Rosado Haro,[14] en la línea de pensamiento de Calvo, la relacionan con el gravamen de las utilidades y con los dividendos provenientes de rentas que ya tributaron. La doble imposición económica se genera cuando una misma renta es gravada en dos sujetos pasivos diferentes, dado que los beneficios tributan a la sociedad que los obtiene y vuelven a gravarse cuando tales beneficios se distribuyen en forma de dividendos a los socios o cuando se transmite la participación por la utilidad generada en la compañía.

En la doble tributación jurídica, dos o más países imponen sus impuestos respectivos a la misma entidad o persona sobre el mismo ingreso y por periodos idénticos. En la doble tributación jurídica, un mismo sujeto es gravado varias veces en distintas jurisdicciones, ya sean estados o entidades territoriales dentro de un mismo país, modalidad que se busca evitar con los tratados de doble tributación.

La doble tributación se considera un impedimento para el comercio y las inversiones internacionales, refieren Sarduy González y Rosado Haro,[15] los ciudadanos de un Estado se hallan expuestos a los efectos

de los impuestos internacionales cuando son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciben, ya sean originados en el Estado en cuestión o en terceros Estados bajo el principio de rentas mundiales. Estos últimos someterán a tributación las rentas producidas en su territorio y, en consecuencia, los contribuyentes serán objeto de imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera, las cuales también estarán gravadas en los países en que se generaron, situación que provoca una doble tributación.

Mundialmente, el concepto de doble imposición internacional es muy preciso, en tanto que existe una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica y a la particularidad de que el sujeto pasivo debe ser jurídicamente idéntico. De esta manera, la doble imposición internacional es el gravamen de una capacidad económica en varios Estados, de la que resulta un gravamen superior al soportado por esa capacidad cuando sólo es objeto de gravamen en un Estado.

Para Vacarel, citado por los autores referidos, la doble tributación internacional se presenta como consecuencia de la superposición de dos soberanías fiscales, las cuales aplican, separadamente, el derecho a establecer un impuesto sobre ciertos aspectos tributables que ocurren en el territorio bajo su jurisdicción, lo que implica el pago de dos o más cargos similares de impuestos sobre la misma operación, imputable por el mismo propósito y periodo de tiempo.

El problema con la doble imposición internacional, es que una misma transacción puede ser gravada en dos países distintos, ello encarece, significativamente, la actividad realizada entre empresas, desincentivando la inversión, lo cual obliga a las empresas a considerar el impacto tributario. La doble tributación también afecta a las personas naturales, quienes están expuestas a este riesgo, ya que muchos funcionarios son enviados a prestar servicios en otros países y, cuando su estadía excede los 183 días, se convierten en residentes fiscales para ese ejercicio económico, lo que los obliga a pagar impuestos donde residen y en su lugar de origen.

Las consecuencias de estos problemas, reflexionan Orellana, Gutiérrez y Feijoo,[16] son el desincentivo a la inversión, lo que conduce a la ausencia de capital externo. Esto obliga a las empresas a considerar como una variable importante el impacto tributario que tendrán sus actividades. Entre los efectos de la doble tributación se encuentran:

- Excede la capacidad contributiva de los contribuyentes.
- Puede dar un trato inequitativo a rentas iguales.
- Provocaría discriminaciones.
- Viola la neutralidad con relación a las fuentes de rentas.
- Transgrede los esquemas de imposición justos.
- Se convierte en un obstáculo para el desarrollo económico y la inversión extranjera, debido a esto se puede propiciar el aumento de la evasión y elusión fiscal.
- Da origen a una deformación de la libre circulación de capitales, trabajo y tecnologías. Resulta evidente que un exceso de carga fiscal promueva la desviación de los capitales del Estado, donde su utilización le representaría poca rentabilidad a las empresas, hacia otro en el cual lograría una óptima utilización.

Internacionalmente se busca evitarla o mitigarla con el fin de alentar las inversiones que sus nacionales lleven a cabo en el extranjero y facilitar el acceso al mercado internacional.

6. MEDIDAS ADOPTADAS PARA RESOLVER LOS PROBLEMAS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Éstas son:

- Unilaterales. *Foreign Tax Credit* o compensación de impuestos, en la que, mediante el derecho de compensar o deducir de los impuestos que deba pagar en su país, el importe de los impuestos pagados en el extranjero.

- Bilaterales. Celebrar convenios para evitar la doble tributación como el medio idóneo para que los Estados atraigan inversiones y logren un reparto justo de los rendimientos tributarios.

Ello implica que los Estados renuncien a su potestad tributaria, cediendo parte de su soberanía tributaria a cambio de permitir el flujo de comercio internacional.

Los tratados tienen por fin evitar la doble imposición, generando:

a) Evitar que la concurrencia de varios impuestos produzca un efecto confiscatorio o un impuesto excesivo.

b) Dar seguridad jurídica a los contribuyentes para que de antemano sepan qué impuestos soportarán.

Los tratados, también conocidos como Convenios de Doble Imposición, son negociados de manera bilateral entre Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), o entre éstos y terceros países, e incluso entre países no miembros de tal organización internacional. Estos Convenios se basan en establecer “reglas comunes” sobre reparto del poder tributario y el ejercicio de éste por cada uno de los Estados contratantes, a fin de eliminar obstáculos al comercio e inversión transnacional.

Los Convenios de Doble Imposición (CDI) han llegado a convertirse, a escala internacional, en el marco jurídico mínimo para realizar las inversiones en los países, siendo importantes en la implementación de la política exterior que llega a ser utilizada como instrumento básico en el desarrollo del Estado, orientada a mejorar las condiciones jurídicas indispensables para captar la inversión extranjera, señalan Orellana, Gutiérrez y Feijoo.[17]

Los CDI se crearon para mejorar las relaciones comerciales entre los países, además de aminorar o eliminar el impacto del doble pago de impuestos. La OCDE es el organismo encargado de imponer los convenios tributarios internacionales; también contribuye en el establecimiento de instrumentos que permitirán medir la validez de las transacciones y reducir las posibilidades de elusión y evasión fiscal; la finalidad de los Convenios de Doble Imposición, en la línea de pensamiento de Obando, citado por los referidos autores, es poner las reglas claras en cuanto al manejo de los tributos para los inversionistas que provienen de países extranjeros, evitando de esta manera que una misma persona, ya sea natural o jurídica, llegue a pagar dos o más veces un impuesto en diferentes Estados por una misma renta.

7. MODELOS DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Actualmente, señalan Orellana, Gutiérrez y Feijoo,[18] existen dos grandes modelos de CDI.

a) Uno es el Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas (MCONU).

El MCONU sobre la doble tributación es llevado a cabo entre países desarrollados y países en desarrollo, y surge en 1980 desde la ONU como una medida para equilibrar las relaciones entre estos dos grupos, donde los desarrollados imponen sus condiciones, considerando su calidad de países exportadores de capital y tecnología.

b) El Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE) fue diseñado por los Estados con mayor desarrollo, como consecuencia del incremento de transacciones internacionales que son susceptibles de tributación, cuyo propósito es obtener una mayor coordinación que les permita asegurarse de las mismas condiciones fiscales de competencia en el plano internacional.

El MCOCDE es utilizado para acuerdos tributarios bilaterales, desempeña un importante rol en la eliminación de barreras fiscales para el comercio y la inversión a escala internacional. Fue diseñado para contribuir en el desarrollo de los negocios, a la vez que se previene la elusión y la evasión fiscal. Además de contribuir a resolver de manera uniforme aquellos problemas más comunes dentro del campo que corresponde a la doble imposición internacional.

La diferencia entre el MCONU y el MCOCDE es que en el segundo las rentas se encuentren sometidas a tributación en el país de residencia y no en el de la fuente, mientras que el propósito del MCONU es neutralizar lo máximo posible aquellas cláusulas que resultan favorables a los países desarrollados.

En cuanto a la estructura, refieren los autores en comento, el MCOCDE presenta las siguientes características:

- Ámbito de aplicación. Aplicado a los residentes de uno o de los dos Estados contratantes y sobre el impuesto a la renta y sobre el patrimonio.
- Definiciones. En referencia a aquellos términos y expresiones que son más utilizados en el CDI.
- Imposición de las rentas y el patrimonio. Lo que permite determinar los derechos de imposición de los Estados de la fuente y de residencia, en cuanto a la renta y al patrimonio.
- Métodos para la eliminación de la doble imposición. Esto puede llevarse a cabo a través del método de exención o el de imputación o crédito.
- Disposiciones especiales, las cuales hacen referencia a los procedimientos que se realizan en buenos términos para la solución de conflictos que surgen de la interpretación del convenio, o en la forma de intercambio de información que se da entre las administraciones tributarias, asistencia en la recaudación, entre otros aspectos.
- Disposiciones finales. Éstas hacen referencia a la entrada en vigor y a la denuncia de los convenios.

Por su parte, la estructura que presenta el MCONU es:

- Ámbito de la Convención. Se refiere a las personas y a los impuestos a los que se aplican.
- Definiciones. Donde se exponen las definiciones generales y las condiciones para ser un establecimiento permanente o un residente para los fines de la Convención.
- Tributación de los ingresos y del capital. Donde se encuentran detallados los diferentes casos analizados, para de esta manera definir a quién le corresponde el derecho de someter a imposición la renta y el capital.
- Métodos para eliminar la doble tributación. Lo cual puede realizarse a través del método de exención o del de descuento.
- Disposiciones especiales. Son los procedimientos de acuerdo mutuo o las formas de intercambio de información entre las administraciones tributarias, a la asistencia para la recaudación de impuestos, entre otros.
- Cláusulas finales. Se refieren a la entrada en vigor y a la terminación del convenio.

Así, los CDI pueden ser mecanismos multilaterales y bilaterales utilizados por los estados, con el propósito de evitar la doble tributación, generando:

a) Evitar que la concurrencia de varios impuestos produzca un efecto confiscatorio o un impuesto excesivo.

b) Seguridad jurídica a la inversión extranjera y a los contribuyentes para que de antemano sepan qué impuestos soportarán.

c) Otorgar una equitativa distribución de la recaudación entre los Estados que tengan derecho a gravar una operación.

d) Eliminar obstáculos fiscales para el comercio internacional.

e) Favorecer la colaboración entre las autoridades fiscales de los diferentes países para solucionar conflictos, intercambiar información, ayudar a la recaudación de un país cuando ésta se extienda fuera de su territorio, etc.

Ahora bien, en la aplicación de los convenios de doble tributación es muy importante considerar que conforme a la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, la obligación de contribuir para los gastos públicos deberá establecerse en un texto material y formalmente legislativo, de manera que es la legislación interna la que constituye la fuente de las obligaciones y no los convenios de doble tributación, los que no

pueden establecer ni el hecho imponible ni la tasa correspondiente, pues ello contravendría el texto constitucional, de modo que lo que únicamente pueden establecer estos tratados, son beneficios cuando se satisfacen los requisitos en ellos previstos.[19]

En ese sentido, para la aplicación de un convenio de doble tributación, primero es necesario definir el supuesto normativo en la ley mexicana, el cual no puede variarse al momento de aplicar el tratado, de manera que para la aplicación de un tratado para evitar la doble tributación, en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) se deben aplicar las reglas siguientes: **(i)** el beneficio del tratado se aplica a sujetos que acrediten ser residentes en alguno de los Estados contratantes; **(ii)** una vez definido el hecho imponible en la ley nacional, se atiende a éste para ubicarlo en alguno de los supuestos del tratado; **(iii)** hecho lo anterior, debe confrontarse la tasa aplicable conforme a la ley doméstica con la tasa máxima prevista en el tratado; y, **(iv)** en caso de que el tratado prevea una tasa de retención inferior a la establecida en la ley nacional, es la tasa del tratado la que podrá aplicarse directamente por el retenedor.[20]

Finalmente, para gozar de los beneficios de un Convenio, es necesario que el contribuyente que pretende acogerse a los mismos acredite ser residente del país con el que se celebró el Convenio.[21]

Bibliografía

- Arrioja Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Ed. Themis. México, D.F. 2003.
- Calderón Carrero, José Manuel. Doc. Núm. 20/06. *"La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"* http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_20.pdf
- Cosulich Ayala, Jorge. "Consecuencias tributarias de la globalización". *Blog*. CIAT. 13 de enero de 2012 19:04 http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/60-consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion.html
- Mariuska Sarduy González, Alberto Santiago Rosado Haro. *La doble tributación internacional: características y consecuencias.* Cofin Habana. versión On-line ISSN 2073-6061. Cofín vol.12 No.2 La Habana jul.-dic. 2018.
- Orellana, Milca N.; Gutiérrez, Néstor D. y Feijoo, Ena M. *Los Convenios de Doble Tributación en la Recaudación de la Administración Tributaria del Ecuador. Revista Espacios.* Vol. 40 (No. 38) Año 2019.
- SAT. http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/fuente_de_riqueza.aspx
- Tron, Manuel E. *Régimen Fiscal De Los Extranjeros En México.* Ed. Themis. México, D.F. 1994.

CAPÍTULO IV

COMPRAVENTA INTERNACIONAL DE MERCADERÍAS

1. REGULACIÓN DE LA COMPRAVENTA EN MÉXICO

Como punto de partida y para entender la figura en su acepción internacional, iniciaré mi análisis repasando su regulación dentro de la legislación mexicana, enfocándome en la compraventa de bienes.

1.1. CONCEPTO DE COMPRAVENTA

Habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro, a su vez, se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.[1]

Por regla general, la venta es perfecta y obligatoria para las partes, cuando se ha convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho.[2]

1.2. ELEMENTOS DE LA COMPRAVENTA

Los elementos específicos del contrato de compraventa se clasifican en: personales, reales y formales.

1.2.1. ELEMENTOS PERSONALES

Los elementos personales de la compraventa son: el vendedor y el comprador, quienes son las partes interesadas en la operación.

1.2.2. ELEMENTOS REALES

Estos elementos son la cosa y el precio.

1.2.3. ELEMENTOS FORMALES

La venta sobre muebles es consensual, dado que no requiere de alguna formalidad legal.[3]

1.2.4. DISTINCIÓN ENTRE LA COMPRAVENTA CIVIL Y MERCANTIL

En general, serán mercantiles las enajenaciones de mercancías, efectos y bienes muebles, verificadas con propósitos de especulación comercial; en los que el propósito de lucro sea un elemento determinante.

En opinión de Rojina Villegas,[4] para distinguir la compraventa civil de la mercantil debemos atender al sentido negativo de la compraventa, entendiendo por compraventa civil aquella que no tenga los atributos de la compraventa mercantil, la cual estará determinada por el artículo 75 del Código de Comercio.[5]

2. COMPRAVENTA INTERNACIONAL

En las operaciones de comercio internacional, al igual que en las nacionales, el contrato de compraventa constituye la base legal que obliga al comprador y al vendedor a cumplir con las estipulaciones previstas en el contrato, además de la principal fuente del Derecho Comercial Internacional, constituye la herramienta que muestra claramente el tráfico comercial.

Como bien se sabe, toda operación comercial internacional gira en torno a lo contratado; reflexiona Ortega Giménez,[6] y en este contexto el contrato de compraventa internacional de mercaderías se articula como la modalidad contractual más antigua, prototipo de todos los actos de comercio internacional; mediante el mismo, las partes contratantes –vendedor y comprador– acuerdan una compraventa de mercancías y fijan los términos de la misma en un documento privado –ya sea una orden de pedido, una factura pro forma o un contrato–, de forma que, para modificar cualquiera de las condiciones pactadas, es necesaria la conformidad de ambas partes contratantes.

El contrato de compraventa internacional de mercaderías –como herramienta contractual transmisora de la confianza entre las partes– es el que más claramente y mejor refleja la función del tráfico mercantil internacional: comerciar es, por antonomasia, comprar y revender con ánimo de lucro, reflexiona el autor. La importancia de esta modalidad contractual se aprecia en el hecho de que, desde siempre, se ha presentado como una guía jurídica para el desarrollo de la actividad profesional internacional de los comerciantes. Ahora bien, a la hora de regularlo, su complejidad se ve acrecentada por la existencia de una pluralidad de ordenamientos jurídicos nacionales, que pueden incorporar soluciones diferenciadas respecto de muchos de los aspectos del contrato.

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

En la línea de pensamiento de Vásquez del Mercado,[7] este contrato presenta varios problemas, dada su informalidad y porque la idiosincrasia del comprador y el vendedor se encuentra normada por su legislación doméstica, la cual es diferente.

La característica de este tipo de operaciones radica en que las partes tienen sus establecimientos en países diferentes, lo que genera un problema sobre las normas jurídicas que regirán tanto la ejecución como el cumplimiento del contrato, son más complejas que las que se aplican a un contrato doméstico, en donde sólo se aplica la legislación nacional.

La compraventa internacional de mercaderías es el eje central alrededor del cual giran muchos otros contratos, como son: la prestación de servicios, el contrato de seguros, el de transporte, los contratos financieros y bancarios, los de asistencia técnica, los que involucran intangibles, etcétera.

El referido autor recuenta que BANCOMEXT lo define al señalar que *es el acuerdo de voluntades celebrado entre partes domiciliadas en países diferentes, a través del cual se transfiere la propiedad de mercancías que serán transportadas a otro territorio, teniendo como contraprestación el pago de un precio.*

Bajo su apreciación, este concepto delimita las obligaciones y responsabilidades, de forma que como comprador o vendedor están claros en lo pactado, lo cual evita malentendidos y lo hace un instrumento útil para superar las barreras culturales y el idioma que puedan afectar el buen resultado del negocio; sin embargo, no es una garantía de pago para el exportador o para el importador.

Adicionalmente, deben considerarse diversos factores que se presentan al momento de su celebración, los que adquieren dimensiones especiales, como son el hecho de que las contrataciones[8] se llevan a cabo en países ajenos, entre personas o partes de diferentes países y con idiomas diversos; además de que las mercancías son entregadas en el extranjero o pagadas en otro país. Lo que plantea una serie de dificultades como consecuencia de la existencia de una diversidad de ordenamientos nacionales que complican los conflictos que se lleguen a presentar.

Para resolver estos problemas se han adoptado una serie de convenios internacionales que buscan establecer un Derecho común y unificar el Derecho Mercantil. Así tenemos:

a) La Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercadería, y

b) Convención sobre Representación en la Compraventa Internacional de Mercancía, así se busca establecer bases y principios que fortalezcan el comercio.

c) También se creó el Instituto Internacional de Unificación del Derecho Privado, mejor conocido como UNIDROIT, cuyo fin es unificar el Derecho Mercantil.

Cabe señalar que la elaboración de un derecho común es algo que tiene y tendrá importantes consecuencias prácticas, en tanto que facilita los intercambios de bienes, capitales y servicios en un mundo que tiende a la globalización económica. Además de tener una importancia teórica relevante, en tanto que como reflexiona Vásquez del Mercado,[9] implica la concepción del Derecho ya no como ley de un Estado territorial, sino como ordenamiento supranacional.

2.2. CONVENCIÓN INTERNACIONAL DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE LOS CONTRATOS DE COMPRAVENTA INTERNACIONAL DE MERCADERÍA

El objetivo de la Convención es que en el proceso de creación del contrato se aborden en forma ordenada la negociación de las condiciones de pago, las excepciones, las responsabilidades, condiciones de entrega y la administración de los riesgos.

Por otro lado, no puede pasarse por alto que los contratos de compraventa complejos involucran conjuntamente la prestación de servicios o la manufactura o producción de determinados bienes, situación frente a la cual la convención considera que se consideran como compraventas aquellos contratos en los cuales el comprador suministra el material necesario para su modificación.

2.2.1. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONVENCIÓN

La Convención es un Tratado internacional[10] que establece el mecanismo y los lineamientos generales de colaboración entre Estados en un área o materia específica: *la compraventa internacional de mercaderías.*

Adicionalmente debe considerarse otra herramienta comercial, como son las reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales, conocidas como INCOTERMS,[11] (abreviatura en inglés de *International Commercial Terms,* o términos de comercio internacional en español), de la Cámara de Comercio Internacional, que son de observancia mundial y cuya naturaleza jurídica es la de ser criterios establecidos internacionalmente para definir y repartir claramente las obligaciones, los gastos y los riesgos del transporte internacional y del seguro, entre el importador y el exportador, cuyo uso ha recomendado la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL), y al tratarse de términos comunes o estandarizados para la mayoría de los países, resultan útiles para identificar con mayor facilidad los términos o condiciones en que una mercancía fue comprada o vendida, y especialmente, cuáles fueron los gastos relativos a su entrega, aseguramiento, flete, embalaje o traslado, y a cargo de quién corrieron éstos, a fin de determinar el valor en aduana de las mercancías.

2.2.2. ESTRUCTURA DE LA CONVENCIÓN

En el texto de la Convención se regulan aspectos relacionados con los derechos y obligaciones de las partes, como son:

a) Ámbito de aplicación y disposiciones generales.

b) Formación del contrato.

c) Compraventa de mercaderías.

d) Disposiciones generales.

e) El principio de consensualidad.

En los apartados referidos, cabe destacar lo siguiente:

a) El ámbito de aplicación y disposiciones generales, se regula en los artículos 1 a 6 de la Convención, estableciendo que la convención sólo es aplicable a los contratos de mercaderías, cuando las partes tengan localizados sus establecimientos en Estados diferentes.

La convención expresamente señala que para su aplicación no se podrá tomar en consideración la nacionalidad o calidad civil o mercantil de los contratantes o del propio contrato.

De igual manera, se señala que la Convención no aplicará en la compra de mercaderías para uso personal, familiar o doméstico.

b) Formación del contrato. Las reglas para la formación y nacimiento del contrato se regulan dentro de los artículos 14 a 24, entre las principales encontramos:

La definición de la oferta (artículo 14), que es entendida como la propuesta de celebrar un contrato, dirigida a una o varias personas determinadas, precisando que en la misma se debe mencionar el precio, la mercadería, la cantidad de manera tácita o expresa.

Punto importante a destacar es que si la propuesta no es dirigida a un destinatario determinado, sólo será una simple invitación a hacer ofertas.

La oferta surtirá efectos cuando llegue al destinatario, y podrá ser revocada si ello se hace hasta antes, o al mismo tiempo, que la oferta al destinatario, aunque sea irrevocable, estableciéndose como plazo máximo hasta el perfeccionamiento del contrato y condicionada a que la revocación llegue antes de que el destinatario envíe la aceptación, pues de lo contrario se volverá irrevocable.

En aquellos casos en los que la respuesta a una oferta, que pretenda ser una aceptación, contenga adiciones, limitaciones u otras modificaciones, se entenderá que existe un rechazo de la oferta inicial y que la respuesta es entendida como una contra oferta (artículo 19).

c) Compraventa de mercaderías. La Convención utiliza el concepto compraventa de mercadería, sustituyendo la noción de bienes muebles corporales, y dado que el concepto de mercaderías se encuentra definido, el mismo es entendido como referido a bienes muebles corporales, excluyendo la venta de inmuebles y venta de bienes incorporales, como son los servicios o las propiedades intangibles como son los derechos de patente, de *copyright,* marcas o licencias *know-how*. Así, la mercadería materia de la Convención siempre ha de ser tangible.

d) Disposiciones generales. Las disposiciones generales del contrato se regulan del artículo 25 al 29, en donde básicamente se hace referencia a los supuestos de incumplimiento por alguna de las partes, que causarán perjuicio a su contraparte cuando se le prive de lo que tenía derecho a esperar del contrato.

También se precisa que la resolución sólo surtirá efecto cuando se comunique a la contraparte y estableciéndose además que el contrato se podrá extinguir o modificar por acuerdo de las partes, teniendo como excepción aquellos supuestos en los que se manifieste dentro del documento que esto deba hacerse por escrito, sin aceptar ningún medio alternativo.

e) El principio de consensualidad, regulado en el artículo 11, reconoce que, dadas las necesidades del comercio internacional, se requiere que las transacciones se produzcan ágilmente, por lo que el contrato no debe revestir forma alguna para su perfeccionamiento.

Tampoco se requiere forma escrita para modificarlo o resolverlo por mutuo consentimiento, ni para la validez de la oferta o la aceptación de la misma, ni para la validez de cualquier otra forma de manifestación (artículo 29).

Así, de la convención surgen dos reglas (artículos 12 y 96):

a) No se requiere formalidad alguna, cuando se celebra entre las partes que tiene su establecimiento en Estados que no han hecho la reserva (artículo 96).

b) La forma del contrato se regirá por la ley nacional aplicable, cuando alguna de las partes tiene su establecimiento en un Estado que hizo dicha reserva.

Adicionalmente debe señalarse que el objeto de la Convención es promover la consensualidad del contrato de compraventa internacional, de ahí que, bajo el principio de perfeccionamiento consensual del contrato, regulado en el citado artículo 11, no tendrá que celebrarse ni probarse por escrito, ni estará sujeto a ningún otro requisito de forma.

Independientemente de lo anterior, las partes tienen el derecho de convenir que el contrato deba perfeccionarse, modificarse o resolverse por el consentimiento que conste por escrito y cuando cumpla determinados requisitos formales. Lo cual puede aplicarse también respecto de la oferta y su aceptación. Siendo oportuno señalar que muchas empresas tienden a hacer sus contratos internacionales por escrito.

No obstante lo anterior, se privilegia “la consensualidad”, de manera que se reconoce que aun cuando el contrato se celebre por escrito, ello no libera de responsabilidad a una parte por sus propios actos, en la medida en que la otra parte actuó basada en esos actos. Así puede suceder que, sin acuerdo expreso entre las partes de un contrato que conste por escrito, se consideran válidos los efectos producidos por un uso aplicable al ramo de que se trate, o de una práctica que las partes hubieran establecido entre ellas (artículo 9).

3. EFECTOS FISCALES

3.1. EFECTOS PARA EL VENDEDOR

Tomando en cuenta que en los contratos internacionales las partes residen en dos Estados diferentes, para efectos de la legislación mexicana el artículo 153[12] de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece que están obligados al pago de este impuesto, los residentes en el extranjero respecto de los ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando, teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste.

Lo anterior nos lleva a preguntar qué debe entenderse por fuente de riqueza situada en territorio nacional, a fin de determinar si en los casos de los contratos de compraventa de mercadería, cuando el vendedor sea el residente en el extranjero debe pagar el impuesto sobre la renta mexicano.

La solución puede encontrarse en el hecho de que, si conforme al artículo 1 de la LISR, son sujetos del impuesto entre otros los residentes en el extranjero cuando obtengan ingresos procedentes de fuentes de riqueza ubicadas en México, independientemente de que tengan o no un establecimiento permanente en el país, debemos analizar en dónde es que se produce el ingreso, entendiéndose por ingreso toda modificación positiva en el haber patrimonial.

En esa tesitura, si en las compraventas internacionales de mercaderías el bien se envía desde territorio extranjero al adquirente residente en México, por ende, el ingreso, esto es, la modificación patrimonial, no se encuentra en territorio nacional, sino en el extranjero, por lo que el mismo será gravado conforme a la legislación aplicable para el vendedor.

Igual criterio se recoge en el artículo 7, relativo a los “Beneficios empresariales” del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE,[13] en el que se señala que estos beneficios serán sometidos a imposición en el Estado de residencia del beneficiario, con excepción de que los mismos sean obtenidos por medio de un establecimiento permanente situado en el Estado donde se encuentre dicho establecimiento permanente, en la medida en que los ingresos le sean atribuibles. Siendo coincidente dicho criterio, con el adoptado en términos generales por la LISR mexicana.[14]

En relación con el tema de beneficios empresariales, existen algunos precedentes de los tribunales mexicanos en los que, si bien se reconoce que éstos deben ser gravados en el país de residencia de quien los percibe y que se identifican con la realización de actividades empresariales, también se precisa que no puede concluirse que todo ingreso derivado de una actividad empresarial lícita se considere beneficio empresarial para los efectos de dichos tratados, pues el fruto de tales tareas, dependiendo de cuál se realice, dará lugar a distintos regímenes como: ventas inmobiliarias, dividendos, intereses, regalías, etcétera, que tienen un tratamiento especial en los distintos artículos de los convenios en mención.[15]

3.2. EFECTOS PARA EL COMPRADOR

Para el comprador residente en México que adquiere las mercaderías extranjeras, las compras serán deducibles.

En la medida en la que se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación.[16]

3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En materia del IVA, la mercancía adquirida en el extranjero se considerará importada en el momento de su introducción al país.[17]

Bibliografía

- Acosta Roca, Felipe, Incoterms. *Términos de Compra-Venta Internacional.* Ed. ISEF. México, D.F. 1999.
- Arrioja Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal.* Ed. Themis. México, D.F., 2003.
- Adame Goddard, Jorge. *El Contrato de Compraventa Internacional.* Ed. McGraw-Hill. México, D.F. 1994.
- Adame Goddard, Jorge. *Contratos Internacionales en América del Norte, Régimen Jurídico.* Ed. McGraw-Hill. México, D.F. 1994.
- 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 Impuesto sobre la Renta.
- Código Civil Federal.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Página del SAT http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/fuente_de_riqueza.aspx
- Ortega Giménez, Alfonso. *Contratación Internacional Práctica. Cómo Evitar los Riesgos Contractuales en el Comercio Internacional.* ICEX España Exportación e Inversiones. 2013, pp. 22 a 36.
- Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de Derecho Civil.* Tomo IV. *De los Contratos.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1970.
- Vásquez del Mercado Cordero, Óscar. *Contratos Mercantiles Internacionales.* 2a. edición. Ed. Porrúa. México, D.F., 2011.

CAPÍTULO V

DISTRIBUCIÓN COMERCIAL INTERNACIONAL Y CONTRATO DE SUMINISTRO

1. LA DISTRIBUCIÓN COMERCIAL

1.1. CONCEPTO

El contrato de distribución es aquél por el que el distribuidor se obliga a adquirir, comercializar y revender, a nombre y por cuenta propia, los productos del fabricante o productor, en los términos y condiciones de reventa que éste señale.

El productor podrá imponer al distribuidor, además, determinadas obligaciones sobre la organización del negocio para la comercialización y reventa de los productos.

El contrato de distribución –nos refiere Arce Gargollo–[1] **es un contrato atípico, ya que no cuenta con una norma legal que la regule; este contrato catalogado doctrinariamente como consensual, permite al fabricante de diversos productos venderlos a una persona denominada distribuidor, el cual se encargará de las ventas al menudeo, vale decir, el distribuidor cumple una función de intermediación entre los fabricantes y los consumidores.**

> El distribuidor obtiene beneficios por la diferencia existente entre el precio de compra y el de venta, lo que se conoce como precio de reventa. El contrato de distribución se caracteriza desde el momento en que una determinada empresa que fabrica determinados productos, encarga a otra compañía, especializada en comercializar, la introducción y distribución de estos productos en una determinada zona o mercado. Obviamente para que el contrato se concrete, el productor de los bienes se compromete a suministrarle los bienes al distribuidor, para que éste los venda por cuenta y nombre propio a los consumidores en general.

1.2. ELEMENTOS

1.2.1. PERSONALES

El empresario o fabricante. Generalmente es un comerciante que fabrica los productos objeto del contrato.

El distribuidor. Es aquel que adquiere los bienes para revender.

1.2.2. REALES

a) Objeto. Cualquier clase de bien.

b) Precio. Respecto de este elemento, debemos distinguir dos tipos de precio:

- Aquel que señala el fabricante para la reventa, es decir, aquél en que adquirirá el consumidor final, es el precio de catálogo, su finalidad es mantener la unidad en los precios de reventa. Este precio puede modificarse durante la vigencia del contrato.
- El precio en que el distribuidor adquiere del fabricante, generalmente se fija como un descuento y otras veces como una bonificación sobre el precio de catálogo.
  - Condiciones de reventa. El distribuidor se obliga a revender el producto del contrato bajo los términos y condiciones que señale el productor.
  - Formales. Es consensual.

1.2.3. OBLIGACIONES

a) Del distribuidor:

- Adquirir los productos. Por lo general suele pactarse que se adquiera un número mínimo de mercancías en un plazo determinado.
- Pagar el precio.
- Respetar las condiciones de reventa.
- La imposición del precio de reventa.
- El uso de las marcas del fabricante.
- Contribuir a los gastos de propaganda.
- Cumplir con las instrucciones del fabricante en cuanto a la organización del negocio de distribución.
- Respetar el pacto de exclusiva, cuando se pacte, generalmente sobre un territorio determinado.

b) Del empresario o fabricante:

- Entregar las mercancías al distribuidor y transmitir la propiedad de éstos.
- Respetar los descuentos pactados y colaborar en las campañas de publicidad y ayuda técnica administrativa y de comercialización.

1.2.4. NATURALEZA JURÍDICA

El contrato de distribución es una variable del contrato de compraventa, lo cual se corrobora con los criterios sustentados por los Tribunales Federales.[2]

1.3. DISTRIBUCIÓN INTERNACIONAL

En el plano del Derecho Comparado, refiere Ortega Giménez,[3] el contrato de concesión hace referencia a una figura contractual mercantil que es conocida también con otras denominaciones, como contrato de distribución exclusiva, contrato de suministro en exclusiva, etc. La expresión “distribución” suele utilizarse en dos sentidos. En una primera acepción, amplia, se refiere a los acuerdos orientados a la articulación de una red que cubra el camino que lleva de los fabricantes a los consumidores de un producto determinado. En un segundo sentido, estricto, se designa con el *nomen iuris,* “contrato de distribución”, al contrato de concesión de venta en exclusiva.

Dicha multiplicidad de significados produce serias dificultades y divergencias a la hora de determinar cuál es la naturaleza jurídica del contrato, lo que plantea serias interrogantes acerca de su disciplina jurídica. La concesión participa de las notas características del contrato de compraventa, de suministro de mercaderías, del mandato cualificado, etc. En realidad, se trata de una compleja operación subgéneros que integra prestaciones propias de otras figuras contractuales típicas o atípicas, por lo que hay que tener en especial consideración lo dispuesto por las partes a la hora de regular sus relaciones.

La estructura subjetiva del contrato es bilateral, nos refiere el autor. De una parte, el concedente, fabricante o suministrador; de otra, el concesionario o distribuidor.

- El concedente suele ser un fabricante de productos amparados por signos distintivos de prestigio, cuya obligación básica es suministrar al concesionario los productos objeto de distribución que este último le solicite; si bien es frecuente pactar un mínimo de compra.
- El concesionario es un empresario que actúa por cuenta y nombre propios y que asume el riesgo de lograr comercializar los productos objeto del contrato. No obstante su independencia, en la práctica existe una situación de clara subordinación de los distribuidores respecto del concedente.

El contrato de concesión es una fórmula de cooperación interempresarial duradera o estable, que no se agota en cada pedido. La relación se configura *intuitu personae,* por cuanto su finalidad es garantizar la comercialización de determinados productos a través de una empresa o persona también determinada, elegida en función de su implantación, conocimientos y capacidades respecto de un mercado concreto. Ello se traduce en un pacto de exclusividad bidireccional: el concedente se obliga a no servir sus productos a otro distribuidor, dentro de un territorio determinado, mientras que el concesionario se compromete a concentrar su actividad sólo en la venta del producto objeto del contrato. Como es lógico, la definición del territorio y del producto contractual resulta de vital importancia en estos contratos.

Es un tipo de contrato de extraordinario auge en el tráfico comercial internacional, en virtud del cual las grandes empresas fraccionan su mercado en pequeñas zonas asignadas a sus concesionarios o distribuidores. Por medio del contrato de concesión (o distribución en sentido estricto), una empresa (fabricante o concedente) se compromete a vender sus productos en exclusiva a otra empresa (distribuidor o concesionario) en un determinado territorio, y con fines de reventa (venta de los bienes sin transformar) de los mismos.

Se entiende por concesión mercantil un acuerdo de voluntades en el que un empresario, denominado concesionario, pone el establecimiento del que es titular a disposición de otro empresario o comerciante, llamado concedente, para comercializar (vender) por un tiempo indefinido o limitado, en una zona geográfica determinada y bajo las directrices y supervisión del concedente, aunque sea en nombre y por cuenta propia, una serie de productos cuya exclusiva reventa se le otorga en unas condiciones que están predeterminadas.

La utilidad de este contrato en el tráfico mercantil internacional es indiscutible, por el efecto económico que provoca: al concedente se le permite la fabricación de una serie de productos al por mayor sin necesidad de preocuparse del régimen de distribución al por menor de los mismos, y sin asumir el riesgo de venta final de esos productos, riesgo que asume el concesionario.

El aspecto esencial de este contrato es la exclusividad, ya que sin pacto de exclusiva es imposible que el concesionario desempeñe el negocio en términos aceptables. La exclusividad consiste en limitar la capacidad del concedente para distribuir los bienes objeto de la concesión en el área geográfica determinada por el contrato de concesión.

La distribución internacional es una estructura formada por la propia organización de venta del productor, más las organizaciones de venta individuales de cada uno de los intermediarios que participan en el proceso de comercialización, mediante la cual el producto es transferido al consumidor final.

Ello implica introducir el producto en el país/mercado y ponerlo al alcance del consumidor final.

1.3.1. ESTRUCTURA DE LOS CANALES DE DISTRIBUCIÓN INTERNACIONAL

La estructura de los canales de distribución está determinada por el número de intermediarios de distinto nivel que intervienen en el canal (dimensión vertical), junto con el número de intermediarios existentes en el mismo nivel (dimensión horizontal).

1.3.1.1. SISTEMAS VERTICALES DE MARKETING

Este modelo de *marketing* puede adoptar diversas formas.

a) En un sistema convencional de *marketing* comprende a un fabricante independiente y uno o varios mayoristas y minoristas, en los que cada uno de ellos pertenece a una empresa separada que busca maximizar sus propios beneficios. Ningún miembro del canal de distribución tiene el control completo o sustancial sobre los demás miembros.

b) A diferencia del sistema convencional, un sistema vertical de *marketing* está compuesto por un fabricante y uno o varios mayoristas y minoristas que actúan como un sistema unificado. Uno de los miembros, el director del canal, es propietario de los otros, ya sea como franquiciador de los mismos, el fabricante, el distribuidor mayorista o el minorista, o a través del control efectivo de todos los demás. Este sistema permite conseguir economías de escala a través de su tamaño, poder de negociación y la eliminación de servicios duplicados.

Los sistemas verticales de *marketing* surgieron como consecuencia de las insistentes tentativas por parte de los miembros del canal de controlar los comportamientos dentro del canal y eliminar el conflicto que puede resultar cuando miembros independientes del mismo persiguen sus propios objetivos.

c) Distribución de *marketing* corporativo. Este sistema combina fases sucesivas de la producción y de la distribución bajo una única propiedad. La integración vertical se facilita por empresas que desean un elevado nivel de control sobre sus canales.

d) Distribución de *marketing* administrado. En un sistema vertical de *marketing* administrado se coordinan sucesivas fases de la producción y de la distribución, a través del tamaño y poder de cada una de las partes. Así, los fabricantes de una marca dominante esperarán una cooperación segura y un apoyo por parte de sus distribuidores. También se pueden exigir cooperaciones extraordinarias como promociones y política de precios.

e) Distribución de *marketing* contractuales. Este sistema consiste en que una serie de empresas independientes de distintos niveles de producción y de distribución integran sus programas sobre una base contractual, con objeto de obtener más economías y/o impacto sobre las ventas del que podrían conseguir individualmente. También se les conoce como asociaciones de valor añadido.

Esta opción constituye uno de los desarrollos más significativos de la economía. Admite tres formas:

- Cadenas voluntarias patrocinadas por el mayorista. Los mayoristas organizan cadenas voluntarias de minoristas independientes para ayudarles a competir contra las grandes cadenas. El mayorista desarrolla un programa en el cual los minoristas individuales estandarizan sus prácticas de venta y consiguen economías en sus compras que permiten al grupo competir efectivamente con organizaciones formadas por grandes cadenas.
- Cooperativas de minoristas. Los minoristas toman la iniciativa de organizarse como forma jurídica de empresa con objeto de realizar grandes volúmenes de compra y, eventualmente, algunas producciones. Los miembros concentran sus compras a través de la cooperativa y planifican sus campañas publicitarias de forma conjunta. Los beneficios se distribuyen entre los miembros en proporción a sus compras. Los minoristas que no son miembros también podrán comprar a través de la cooperativa, pero no participarán en sus beneficios.
- Empresas franquiciadas. Un miembro del canal, llamado el franquiciador, puede encadenar varias fases sucesivas del proceso de producción-distribución.

- La franquicia ha experimentado uno de los crecimientos más rápidos de los últimos años. Aunque la idea básica es antigua, algunas formas de franquicia son bastante nuevas.
- El sistema tradicional se denomina sistema de franquicia minorista patrocinado por el fabricante.
- Sistemas de franquicias en las que el fabricante patrocina al mayorista, otorgando franquicias de producción y distribución.
- Franquicia de servicios al minorista, en el que una empresa de servicios organiza un sistema integral para llevar su producto de una forma eficiente hasta los consumidores.

Cabe señalar que la nueva competencia en la distribución ya no tiene lugar entre unidades de negocio independientes, sino entre sistemas complejos que operan con redes programadas de forma centralizada (corporativa, administrada y contractual) y que compiten unos contra otros, con objeto de conseguir las mejores economías de costos y respuesta de los consumidores.

1.3.1.2. SISTEMAS HORIZONTALES DE MARKETING

a) En la distribución bajo un sistema horizontal de *marketing,* dos o más empresas no relacionadas entre sí, suman sus recursos o programas para explotar oportunidades de *marketing* que surgen en un momento determinado. Muchas cadenas de hipermercados llegan a acuerdos con bancos locales para vender sus productos bancarios en los propios supermercados a sus propios clientes.

b) *Marketing* multicanal. En el pasado, muchas empresas vendían en un solo mercado a través de un único canal. En la actualidad, debido a la proliferación de segmentos de clientes y a las posibilidades de los canales, cada vez más las empresas han adoptado un canal de *marketing* múltiple. Un canal de distribución múltiple tiene lugar cuando una empresa utiliza dos o más canales de *marketing* para llegar hasta uno o más segmentos de clientes.

Ventajas: las empresas que actúan a través de múltiples canales de distribución consiguen tres ventajas importantes:

- La primera es obtener una mayor penetración de mercado. Las empresas añaden a menudo un canal para llegar a un segmento de clientela al cual no pueden acceder por medio de los canales existentes.
- La segunda ventaja es el menor costo del canal, las empresas pueden añadir un nuevo canal para abaratar el costo de venta de un grupo de clientes existente (vendiendo por teléfono antes que visitando personalmente a los pequeños clientes).
- La tercera ventaja es la venta personalizada, las empresas pueden añadir un canal cuyas características de venta se adapten mejor a las peticiones de los clientes (añadiendo personal técnico de ventas para vender equipos más complejos).

1.3.1.3. SOLUCIÓN DE LOS CONFLICTOS DENTRO DEL CANAL DE DISTRIBUCIÓN

En los canales de distribución siempre aparecerán conflictos con independencia de lo bien diseñados y dirigidos que estén, simplemente porque los intereses de las empresas individuales que los integran no siempre son coincidentes, así, la principal causa de conflictos es: la incompatibilidad de objetivos. Por ejemplo, el fabricante puede querer conseguir una rápida penetración en el mercado a través de una política de precios bajos, y los vendedores, por su parte, preferir trabajar con márgenes más altos y perseguir la rentabilidad a corto plazo.

El conflicto también puede surgir a partir de diferencias de percepción. El fabricante puede ser optimista sobre la evolución económica a corto plazo y querer que sus distribuidores aumenten el nivel de existencias, mientras que los distribuidores pueden ser pesimistas sobre el futuro económico.

El conflicto además aparece como consecuencia de la gran dependencia de los intermediarios con respecto a los fabricantes.

A veces el conflicto tiene lugar por no haber definido claramente los roles y los derechos, por ello, lo recomendable es precisar claramente en los términos contractuales los derechos y obligaciones de cada una de las partes.

2. EL CONTRATO DE SUMINISTRO

2.1. CONCEPTO

El contrato de suministro es un contrato atípico, su reconocimiento en nuestro derecho se contiene en la fracción V del artículo 75 del Código de Comercio, que se refiere a las empresas de abastecimiento y suministro, por virtud del cual la empresa se obliga a proporcionar a sus clientes, en épocas periódicas, determinadas cosas o servicios, mediante el precio y en las cantidades y demás condiciones de antemano convenidas.

El contrato de suministro en algunos casos representa una variante de la compraventa y es una modalidad de ésta, y en otro representa una variante de la prestación de servicios.

Bajo este contrato, una parte se obliga, a cambio de un precio, a realizar a favor de otras prestaciones periódicas o continuadas de ciertas cosas.

Con base en lo anterior, al conceptuar cada operación de suministro, como una operación aislada de compraventa, se desprenden claramente los efectos fiscales de este contrato.

Sin embargo, los doctrinarios como Felipe Tena Ramírez[4] los distinguen de la compraventa, señalando que aun cuando el suministrante se obligue a entregar algo periódicamente, la prestación se presenta más bien como un servicio, por virtud del cual la obligación del suministrante es hacer una entrega que implica la transmisión de la cosa. En su opinión, el cliente tiene como objetivo la obtención del servicio que el suministrante le presta, procurándose la cosa en tiempo oportuno.

La determinación sobre si es un contrato de servicios o una modalidad de la compraventa resulta fundamental para determinar sus consecuencias fiscales, particularmente cuando nos encontramos frente a un contrato cuyo objeto propiamente consiste en prestaciones periódicas.

2.2. ELEMENTOS

2.2.1. PERSONALES

Las partes. Éstas se designan: suministrador y suministrado y no requieren de capacidad especial para contratar, sólo basta que sean comerciantes.

2.2.2. REALES

a) La cosa. Objeto del suministro, debe ser un bien mueble o un servicio.

b) La cantidad. Puede fijarse de varios modos de acuerdo con las necesidades del suministrado; por la capacidad de producción del suministrador, o establecerse entre un mínimo y un máximo.

2.2.3. TIEMPO

En las prestaciones, el tiempo es un elemento muy importante, pues beneficia a ambas partes; y éstas pueden ser prestaciones *periódicas* o *continuadas.* Las prestaciones periódicas se repiten en el tiempo con individualidad propia y cada una se identifica en forma independiente. La prestación continuada supone que no existen periodos, sino que se presta permanentemente durante su vigencia.

2.2.4. EL PRECIO

Las normas sobre el contrato de compraventa son las que rigen en el contrato de suministro. El precio se fija para cada prestación aislada o independiente o se puede fijar un precio por todas las prestaciones, también puede ser determinable o dejarse a criterio de terceros. Además, puede ser un precio variable, tomándose diversos criterios para su fijación.

2.2.5. FORMALES

Es un contrato consensual y no requiere de ninguna formalidad.

2.2.6. OBLIGACIONES

a) Del suministrador:

- Entregar las cosas o prestar el servicio objeto del contrato.
- Transmitir en su caso la propiedad de los bienes objeto del suministro.
- La obligación de garantizar las cualidades de la cosa y, en su caso, la calidad del servicio.
- Responder por la evicción de las cosas objeto del contrato.

b) Del suministrado:

- Pagar el precio pactado.
- Recibir la cosa o el servicio objeto del contrato.

3. EFECTOS FISCALES

En materia fiscal, se considera que los contratos de distribución y suministro son una variable de la compraventa de mercaderías, por lo que sus efectos fiscales son similares. Y en el caso de que se considere que corresponden a la prestación de servicios, son éstos los efectos fiscales aplicables.

Independientemente de lo anterior, no puede pasarse por alto que en muchos de estos contratos estamos frente a operaciones entre partes relacionadas respecto de las cuales será necesario aplicar las reglas en materia de precios de transferencia.

Bibliografía

- Arce Gargollo, Javier. *Contratos Mercantiles Atípicos.* Ed. Trillas, 1985.
- Dávalos Mejía, L. Carlos. *Títulos y Contratos de Crédito, Quiebra.* Ed. Harla. México, D.F. 1984.
- “Estrategias de distribución internacional”. http://www.monografias.com/trabajos103/estrategiasdistribucioninternacional/estrategiasdistribucioninternacional.shtml
- Gómez Cotero, José de Jesús. *Efectos Fiscales de los Contratos.* 10a. edición. Dofiscal Thomson Reuters. México, D.F. 2016.
- Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.
- Mantilla Molina, Roberto. *Derecho Mercantil.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1982.

Obregón Chávez, Richer Naún. “Modelos de contratos internacionales”. Diciembre de 2012. Departamento de Facilitación de Exportaciones PROMPERU. http://www.siicex.gob.pe/siicex/documentosportal/469767587rad790CB.pdf

- Ortega Giménez, Alfonso. *Contratación Internacional Práctica. Cómo Evitar los Riesgos Contractuales en el Comercio Internacional.* ICEX España Exportación e Inversiones. 2013.

CAPÍTULO VI

CONTRATOS QUE INVOLUCRAN INTANGIBLES

Tulio Rosembuj[1] nos refiere que la explotación del capital intelectual puede ser directa o indirecta. En la primera, la utilización se hace por el titular legal o poseedor legítimo, bajo la lógica de cualquier organización mercantil. El acceso a la ventaja competitiva significa el vehículo de beneficios futuros antes que otros y su efecto es el fortalecimiento de la posición en el mercado. El titular aprovecha las utilidades de su capital intelectual. En la segunda se separa la titularidad de la gestión del capital, a cambio de una parte de los beneficios derivados. Esto puede suponer la venta, la licencia o la aportación no dineraria a otras sociedades o entidades vinculadas.

Conforme a las Guías de precios, el término "propiedad intangible"[2] incluye derechos por el uso de los activos industriales, tales como: patentes, marcas comerciales, nombres comerciales, diseños o modelos; así como los derechos de propiedad literaria y artística, y la propiedad intelectual, tales como *know-how* y secretos comerciales.

1. CATEGORÍAS DE INTANGIBLES

Existen varias categorías de activos intangibles. Así, encontramos la distinción entre intangibles de comercio y activos intangibles de comercialización; entre los intangibles "blandos" y "duros"; entre los intangibles rutinarios y no rutinarios, y entre otras clases y categorías de intangibles.

De manera genérica se utiliza la clasificación de "intangibles de comercialización" o "intangible de *marketing*" e "intangibles comerciales".

El término "intangible de *marketing*" se refiere a las actividades de *marketing,* es decir, aquellas que ayuden en la explotación comercial de un producto o servicio, y/o tiene un valor promocional importante para el producto. Dependiendo del contexto, los intangibles de *marketing* pueden incluir, por ejemplo: las marcas comerciales, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con los clientes, el mercado de propiedad y los datos del cliente que se utilizan o agregan en la comercialización y venta de bienes o servicios a éstos.

Punto relevante son los intangibles considerados "únicos y valiosos", que son aquellos **(i)** que no son comparables a los intangibles utilizados o disponibles para las partes en operaciones potencialmente comparables, y **(ii)** se usan en las operaciones comerciales, tales como: la fabricación, el suministro de servicios, *marketing,* ventas o la administración; además generan la expectativa de producir a futuro mayores beneficios económicos que los que se esperaría obtener en ausencia de estos intangibles.

2. EJEMPLOS DE INTANGIBLES

2.1. PATENTES

Una patente es un instrumento jurídico que concede el derecho exclusivo a su titular para utilizar una determinada invención por un periodo limitado de tiempo dentro de una geografía específica. Una patente

puede referirse a un objeto físico o a un proceso. Las invenciones patentables se desarrollan a menudo a través de actividades arriesgadas y costosas de investigación y desarrollo.

En algunos casos, los pequeños gastos de investigación y desarrollo pueden conducir a invenciones patentables muy valiosas. El desarrollador de una patente buscará recuperar sus costos de desarrollo y obtener un retorno a través de la venta de los productos amparados por la patente, por la concesión de licencias o por el uso de la invención patentada, o por la venta directa de la patente.

La exclusividad otorgada por una patente puede, en algunas circunstancias, permitir al titular de la patente obtener rendimientos por el uso de su invención. En otros casos, una invención patentada puede proporcionar ventajas de costo para el propietario que no están disponibles para los competidores, y en otras situaciones las patentes no proporcionan una ventaja comercial significativa.

2.2. EL KNOW-HOW Y LOS SECRETOS COMERCIALES

Son información o conocimientos que ayudan o mejoran una actividad comercial propia, pero que no están registrados para su protección como una patente o una marca registrada.

En general, consiste en información no revelada de carácter industrial, comercial o científico, resultante de una experiencia anterior y que tiene aplicación práctica en la operación de una empresa.

El *know-how* y los secretos comerciales pueden estar relacionados con la fabricación, comercialización, investigación y desarrollo, o cualquier otra actividad comercial. Su valor a menudo depende de la capacidad de la empresa para preservar su confidencialidad.

En ciertas industrias la divulgación de la información necesaria para obtener la protección de patentes podría ayudar a los competidores en el desarrollo de soluciones alternativas, por ello es que una empresa puede, por razones de negocios, elegir no registrar un *know-how* patentable, lo que, sin embargo, sí puede contribuir sustancialmente al éxito de la empresa.

El carácter confidencial de los conocimientos técnicos y los secretos comerciales pueden estar protegidos en cierta medida por: **(i)** la competencia desleal o leyes similares, **(ii)** los contratos de trabajo y **(iii)** las barreras económicas y tecnológicas para la competencia.

2.3. LAS MARCAS COMERCIALES Y NOMBRES COMERCIALES

Una marca es un nombre, símbolo, logotipo o imagen que el propietario único puede utilizar para distinguir sus productos y servicios de los de otras entidades.

Los derechos de propiedad de las marcas comerciales se protegen a través de un sistema de registro. El propietario de una marca registrada puede excluir a otros de su uso para no crear confusión en el mercado. El registro de una marca puede continuar indefinidamente si la marca se utiliza de forma continua y el registro se renueva adecuadamente.

Las marcas se pueden establecer para bienes o servicios y aplicarse a un solo producto o servicio, o para una línea de productos o servicios. Las marcas comerciales son tal vez más familiares en el ámbito del mercado de consumo, pero es probable que se encuentren en todos los niveles del mercado.

a) Un nombre comercial que en muchos casos es el nombre de una empresa, puede tener la misma fuerza de penetración en el mercado que una marca comercial, y de hecho puede ser registrado de manera similar a una marca. Los nombres comerciales de ciertas MNE[3] pueden ser reconocidos fácilmente y utilizarse en la comercialización de una variedad de bienes y servicios.

b) El término “marca” a veces se usa de manera común con los términos “marca” y “nombre comercial”. En otros contextos, una marca se considera como una marca o nombre comercial impregnado de significado social y comercial. Una marca puede también representar una combinación o colección de intangibles y/u otros artículos que incluyen, entre otros: marcas, nombres comerciales, las relaciones de los clientes, las características de reputación y prestigio. Ello hace que en ocasiones sea difícil o imposible segregar o transferir por separado los diversos elementos que contribuyen al valor de la marca.

c) Los derechos contemplados en los contratos y licencias gubernamentales pueden ser muy importantes para un determinado negocio y cubrir una amplia gama de relaciones de negocios. Estos derechos pueden incluir, entre otros, una subvención del gobierno o concesiones para explotar recursos naturales específicos o bienes públicos (por ejemplo, una licencia de espectro ancho de banda), o para ejercer una actividad empresarial específica.

Estas licencias y concesiones son intangibles; sin embargo, deben distinguirse de las obligaciones de registro de la empresa que son condiciones previas para hacer negocios en una jurisdicción en particular.

Los derechos derivados de los contratos también pueden ser importantes para un negocio y pueden cubrir una amplia gama de relaciones de negocios, lo que incluye, entre otros, los contratos con los proveedores y clientes clave, y los acuerdos para hacer aprovechables los servicios de uno o más empleados.

Las licencias y los derechos relacionados con los intangibles comúnmente se transfieren a través de una licencia u otro acuerdo contractual similar que pueden ser licenciados de manera limitada en cuanto a su ámbito de uso, término de uso, geografía o de otras maneras.

2.3.1. EL CONTRATO DE LICENCIA DE MARCAS[4]

Rodríguez García lo define como “aquel contrato por el que el titular (o el solicitante) de la marca, o cualquier persona con derecho a disponer de ella, de forma voluntaria y sin perder su derecho sobre la marca, concede a otra persona el derecho a realizar, en las condiciones y límites fijados en el mismo y sin ser titular de ésta, actos de explotación de la marca, que a falta de tal consentimiento podrían prohibirse”.

En virtud del contrato de licencia de marca, el titular se obliga a no ejercer el *ius prohibendi* derivado de su marca en contra del licenciatario, ya que, concedida la licencia de una marca, el uso que el licenciatario realice, dentro de los límites establecidos para tal licencia, carece de antijuridicidad.

Quien confiere la licencia (el licenciante) habilita a su contraparte (al licenciatario) a usar la marca licenciada en la forma establecida en el contrato. Así, será el contrato el que deberá precisar si se trata de una licencia total o parcial, es decir, si comprende todos los productos o servicios distinguidos por la marca o sólo una parte de ellos o alguno, es decir, si se trata de una licencia exclusiva o no; si comprende todo el territorio de validez de la marca o sólo una parte de éste, temas éstos que son de importancia capital. Así, el autor destaca la importancia de redactar contratos de licencia claros y bien delimitados, a fin de reducir la posibilidad de contingencias indeseadas.

a) Control por el licenciante.

Otro aspecto a regular se refiere a la actividad de control del licenciatario por parte del licenciante, a efectos de garantizar la calidad de los productos o servicios ofrecidos con la marca licenciada. De ahí que el no cumplimiento de ese deber de control daría lugar a declarar el “abandono” de la marca. Como las marcas tienen una función de indicar una calidad determinada, cuando el licenciante no controla al licenciatario –particularmente la calidad del producto o servicio producido o prestado por éste– coadyuva al quiebre de esa función marcaria esencial. En ese orden de ideas, no bastaría con que el contrato de licencia establezca el deber de control del licenciante, sino que será necesario un ejercicio efectivo de dicho control.

b) Tipos de contratos de licencia.

Podemos encontrarnos una licencia total o una licencia parcial. Ante el silencio sobre esta cuestión en el contrato, se interpretaría que la licencia es total, esto es, que comprende todos los productos o servicios distinguidos por la marca. En ese sentido, si el titular-licenciante quiere restringir la autorización a ciertos productos o servicios, debe cuidarse de hacerlo expresa y claramente, ya que de no precisarse se entendería que se refiere a todos los productos o servicios cubiertos por la marca licenciada.

c) Exclusividad.

Las licencias son simples o exclusivas. Las simples son aquéllas en las que el titular autoriza al licenciatario a usar la marca sin obligarse a no otorgar otras licencias a terceros y sin obligarse a no usar la marca por sí mismo. En ese sentido, en virtud de la licencia, el licenciatario es autorizado a emplear la

marca con respecto a los productos o servicios indicados, pudiendo encontrar competencia por parte de otros licenciatarios e, incluso, del propio titular de la marca.

Las exclusivas son aquellas en las que el titular se obliga a no otorgar otras licencias a terceros en relación con la misma marca para los productos o servicios comprendidos en la licencia. En ciertos casos, el titular puede conferir una licencia exclusiva reservándose el derecho a usar la marca por su cuenta.

También se presenta el caso en el que en la licencia no se precisa que es exclusiva, supuesto en el que se cuestiona si el titular mantiene su facultad de usar la marca por su cuenta o debe entenderse que el titular no puede concurrir en el mercado con el licenciatario.

Sobre el particular, una interpretación aceptada sería que, ante el silencio sobre esa cuestión, debe señalarse que la renuncia a un derecho no debe presumirse, por tanto, el titular goza de prerrogativas por el registro de su marca, lo que implica que el titular no ha perdido su titularidad en virtud del licenciamiento del derecho, ya que el contrato de licencia no puede ser confundido con una cesión del derecho marcario.

d) Obligaciones de las partes.

En este tema, el autor pone especial atención en algunos supuestos importantes relacionados con el contrato de licencia de marca, sin perjuicio de otros que puedan ser estipuladas por las partes en ejercicio de su autonomía de la voluntad.

En primer término, el licenciante se obliga, en virtud de la celebración del acuerdo, a no interponer acciones en contra del licenciatario en el marco del referido acuerdo.

Asimismo, el licenciante garantiza que es titular del derecho de marca licenciado o que cuenta con las atribuciones para conferirla, garantía que debe extenderse por todo el tiempo de duración del contrato de licencia de marca, de manera que cuando el licenciante pierda la titularidad de la marca licenciada por alguna razón antes del término del contrato, deberá responder por el incumplimiento de esta garantía esencial al contrato de licencia. Así, si la marca, por ejemplo, caduca por no ser renovada, sin que el contrato haya llegado a su fin, se producirá un incumplimiento, dado que la inexistencia de la marca hace imposible el cumplimiento de las obligaciones asumidas en el contrato.

El titular del derecho marcario no es el único que puede obrar como licenciante, pues si hay un licenciatario que goza de la facultad de conferir sublicencias, se recomienda dejar constancia expresa de que la marca licenciada es de otra persona.

El licenciante también debe garantizar que no existen otras licencias conflictivas, ya que cuando se interfiere con el derecho conferido, se debe responder por los perjuicios que haya causado, sin perjuicio del incumplimiento por parte del licenciante a su deber de actuar de buena fe.

Por otro lado, el licenciante-titular se obliga a acreditar el uso de la marca, lo cual podría acreditarse con el empleo de la marca realizado por el licenciatario.

Defensa de la marca. Salvo pacto en contrario, el titular de la marca retiene la facultad de iniciar las acciones legales en contra de los terceros infractores de su derecho de propiedad industrial, por lo que en los contratos suele pactarse que el licenciatario se obliga a notificar al licenciante aquellos hechos que pudieran ser considerados como una vulneración al derecho de marca existente, a fin de facilitar la acción por parte del licenciante. A esos efectos, podría pactarse expresamente alguna forma de incentivar al licenciante a ejercer la defensa de la marca o para desincentivar su no ejercicio.

El licenciatario, por su parte, se obliga a hacer uso de la licencia únicamente en el marco del acuerdo correspondiente –durante el tiempo determinado, en la zona determinada, con respecto a la marca y, de ser el caso, con relación al producto o servicio concretamente determinado en el acuerdo– y a cumplir aquellas obligaciones que surjan de los términos del acuerdo, como a cumplir con el pago de las regalías que hayan sido establecidas.

e) Finalización del contrato.

El contrato de licencia de marca puede finalizar por diversas razones:

a) La que se produce al haber transcurrido el plazo expresamente pactado, si bien el acuerdo podrá ser renovado o no. En caso de que no, el licenciatario no podrá usar más la marca objeto de licencia, ya que de

lo contrario infringiría los derechos de propiedad industrial del titular, estando éste facultado para iniciar las acciones legales correspondientes en defensa de su marca.

b) Si el contrato no estipula plazo, debe entenderse que su duración es indeterminada, y en estos casos las partes pueden dar por concluido el acuerdo, dando un preaviso razonable, toda vez que no se presume que las partes hayan tenido la voluntad de contraer obligaciones perpetuas. Se recomienda que estas cuestiones sean expresamente reguladas en el acuerdo.

c) Si existe un contrato de licencia de marca y por alguna razón se declara la nulidad, ello tendría como efecto directo la nulidad del propio contrato de licencia, lo que obligaría a las partes a restituirse aquellas prestaciones que se hayan conferido en virtud de los efectos retroactivos de la nulidad.

Un problema más complejo, es el relativo a las regalías ya pagadas con el fin de obtener una licencia respecto de una titularidad que jamás existió. En ese sentido, las regalías recibidas por el licenciante representan un daño patrimonial para el licenciatario y un beneficio patrimonial para el licenciante sin causa alguna, produciéndose un supuesto de enriquecimiento indebido.

2.4. EL FONDO DE COMERCIO Y LA PLUSVALÍA

a) El término fondo de comercio puede ser utilizado para referirse a diferentes conceptos. En algunos contextos de contabilidad y avalúo de empresas, el fondo de comercio refleja la diferencia entre el valor total de una empresa en funcionamiento y la suma de los valores de todos los activos tangibles e intangibles identificables por separado.

Por otra parte, el fondo de comercio es a veces descrito como una representación de los beneficios económicos futuros asociados con los activos del negocio que no están identificados individualmente y reconocidos por separado.

Alternativamente en otros contextos, el fondo de comercio se conoce como la expectativa de futuro del comercio de los clientes existentes.

b) El término plusvalía se refiere al valor de los activos ensamblados de una empresa en funcionamiento, más allá de la suma de los valores individuales de los activos individuales. En general se reconoce que el prestigio y la plusvalía no pueden estar separados o transferidos separadamente de otros activos de la empresa.

2.5. MODELOS DE UTILIDAD[5]

Son los objetos, utensilios, aparatos o herramientas que, como resultado de una modificación de su disposición, configuración, estructura o forma, presenten una función diferente respecto de las partes que lo integran o ventajas en cuanto a su utilidad; son registrables los modelos de utilidad que sean nuevos y susceptibles de aplicación industrial, por 10 años improrrogables contados a partir de las fechas de presentación de la solicitud, y estarán sujetos al pago de la tarifa correspondiente. Al igual que las patentes, los derechos de registro de modelos de utilidad pueden ser objeto de convención hacia terceros, por parte del titular.

2.6. DISEÑOS INDUSTRIALES[6]

El artículo 32 de la LPI señala que los diseños industriales comprenden: los dibujos industriales, que son toda combinación de figuras, líneas o colores que se incorporen a un producto industrial con fines de ornamentación y que le den un aspecto peculiar y propio, y los modelos industriales, constituidos por toda la forma tridimensional que sirva de tipo o patrón para la fabricación de un producto industrial que le dé apariencia especial en cuanto no implique efectos técnicos, cuyo registro tendrá una vigencia de 15 años improrrogables contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud y sujeto al pago de la tarifa respectiva y al igual que el modelo de utilidad y las patentes, la explotación y limitaciones establecidos en la ley. Pueden ser objeto de convención hacia terceros por parte del titular.

3. CONTRATOS QUE INVOLUCRAN INTANGIBLES

La transmisión de intangibles puede darse a través de diversos contratos, destacando los contratos de transferencia de tecnología, la asistencia técnica, el *know-how, contrato de licencia de patentes* o *contratos de patente,* la franquicia, a cuyo análisis me abocaré en los siguientes incisos.

3.1. TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA

El contrato de transferencia de tecnología es un contrato atípico por virtud del cual una parte llamada proveedor transmite a otra que se denomina receptor, un conjunto de conocimientos organizados para la producción industrial.

El contrato de transferencia de tecnología, señalan Martínez-Pacheco; Vargas-Chaves; Salgado-Figueroa,[7] es un contrato que, pese a ser de carácter complejo dadas sus condiciones particulares, envuelve un número importante de intereses basados en la explotación comercial e industrial de las tecnologías, tales como la mejora en los indicadores de producción de recursos económicos, incremento patrimonial y ventajas competitivas en la sociedad del conocimiento. Para su análisis, seguiré las consideraciones de los citados autores.

3.1.1. NATURALEZA

Es un contrato mercantil, el cual puede comprender diversos objetos, como son:

a) Servicios técnicos.

b) Concesión de licencias.

c) Diseño y construcción de plantas.

d) Contratos de administración y operación de empresas.

e) La explotación de recursos naturales.

f) El uso, la cesión o transmisión de marcas y patentes.

g) La explotación de patentes de invención, de mejoras, de modelos y dibujos industriales, certificados de invención y uso de nombres comerciales.

h) Suministro de conocimientos técnicos.

i) Provisión de ingeniería básica y de detalle.

3.1.2. CARACTERÍSTICAS[8]

a) Es un contrato generalmente celebrado entre empresas.

b) Es un contrato *intuitu personae,* es decir, que sólo puede ser cumplido por el proveedor debido a que es muy importante en estos contratos el estatus de la persona física o moral, o el *know-how*, o la patente o marca.

c) Es un contrato oneroso, aunque por excepción puede ser gratuito.

d) Es de tracto sucesivo, pues se da de momento a momento.

e) En virtud de que no existe regulación a este contrato hoy en día, podemos afirmar que es consensual, sin embargo, es recomendable que conste por escrito.

f) Es un contrato mixto o complejo, pues implica una composición de diversas prestaciones típicas de otros contratos o de elementos nuevos combinados.

3.1.3. ELEMENTOS

3.1.3.1. PERSONALES

a) El proveedor.

Quien transmite los conocimientos o realiza cualquier actividad que implique el traspaso de tecnología.

b) El receptor.

Así se denomina a quien tiene como principal obligación el pago de una remuneración por la tecnología que recibe.

Para Martínez-Pacheco; Vargas-Chaves; Salgado-Figueroa,[9] las partes pueden ser personas naturales o jurídicas, de carácter público, privado o mixto, que se denominan:

a) Transmisor. Es la persona, natural o jurídica, que posee la tecnología y tiene la capacidad jurídica para transferirla a cambio del pago de un precio o regalía.

b) Receptor. Es la persona, natural o jurídica, que recibe la tecnología transferida y se compromete a pagar unas regalías en una sola suma o por instalaciones de acuerdo con lo pactado.

El objeto del contrato se limita a un fin específico, que es la trasferencia en sí; el objeto no es más que la tecnología que se transfiere, aunado al modo en que la misma se transfiere, así, podrá ser desde un diseño industrial, una aplicación *(software)* o una patente de invención, hasta una máquina con su correspondiente documentación técnica o el *know-how* para elaborar un producto.

En cuanto a la remuneración, el contrato de transferencia de tecnología en la mayoría de los casos es de carácter oneroso, y la remuneración en dicho contrato es un precio que paga el receptor de la tecnología, conforme a lo pactado en el contrato específico, con el nombre de regalía, que consiste en un pago fijo o por pagos específicos que el receptor de la tecnología hace al transmisor de la misma, tomando en cuenta el volumen de fabricación o el costo de producción de la tecnología.

El contrato de transferencia de tecnología también puede ser gratuito, donde habrá una ganancia reputacional cuando el transmisor de la tecnología haya sido el desarrollador de la misma y ésta se constituya en un producto o servicio innovador, exitoso en el mercado.

3.1.3.2. REALES

a) La remuneración.

Generalmente, la remuneración es con base en el pago de regalías que cubre el receptor al proveedor, éstas están en proporción directa de la tecnología que recibe.

b) Objeto.

El objeto lo constituyen los conocimientos, diseños, planos, instrucciones, asistencia y derechos que transmite el proveedor al receptor.

3.1.3.3. OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDAD DE LAS PARTES

Dada su complejidad, en su configuración intervienen distintos factores de índole jurídica, técnica e incluso económica, por lo que en opinión de Martínez Pacheco, Vargas Chaves, Salgado Figueroa,[10] dentro de las principales obligaciones encontramos:

a) Obligaciones del trasmisor de tecnologías.

- Obligaciones de dar, relativas a la transmisión de la titularidad de los derechos y bienes tangibles e intangibles, corporales e incorporales.

- Obligaciones de hacer, la prestación de servicios técnicos, de administración y operación, actividades que dependerán del tipo de industria en el cual se configure el contrato.

b) Obligaciones del receptor de tecnología.

- Obligaciones de dar como el pago de una contraprestación. El pago puede hacerse como regalía cuando el vínculo contractual lleve consigo la explotación de patente, marca u otros derechos de propiedad intelectual; o una cuota fija o por instalamentos cuando se trata de investigación básica o aplicada, generación de *know-how*, sumas globales por porcentajes de ventas, basados en resultados.
- Obligaciones de hacer, consistentes en la realización de actividades específicas determinadas en el contrato, con el uso de laboratorios específicos, el uso de determinados canales de comercialización, etcétera.
- Obligaciones de no hacer, la no divulgación del conocimiento que podría ir acompañado del secreto empresarial o acuerdo de confidencialidad.

c) Otras obligaciones a pactarse entre las partes.

- Aportar su capacidad de infraestructura científica y tecnológica y el conocimiento necesario para el cumplimiento de los objetivos del contrato.
- Aportar los modelos e información disponible, que sean necesarios para el normal desarrollo del objeto contractual.
- Suministrar y mantener actualizada la base de información disponible del talento humano calificado, que permita el desarrollo del contrato, así como la infraestructura y red de servicios cuando ello se requiera.
- Cada una de las partes tendrá un régimen de responsabilidad frente a terceros, en cuestiones que estén estrictamente relacionadas con el objeto del contrato, por lo cual la parte cumplida podrá compeler a la parte que lo infrinja.
- Asegurar equipos de su propiedad, personal a su cargo, daños a terceros y/o sus bienes.
- Adelantar los trámites para obtener los permisos, autorizaciones y licencias necesarias para adelantar la actividad aportada.
- Disponer lo necesario para realizar las actualizaciones tecnológicas requeridas.
- Responder por su propio personal y subcontratistas.
- Constituir las garantías que se requieran para asegurar el cumplimiento de las obligaciones del contrato.

3.1.3.4. LAS RESPONSABILIDADES DE LAS PARTES

a) Cada parte es responsable de sus deberes y obligaciones, de los daños causados por ella y frente a terceros por sus propios actos.

b) El transmisor responde frente al receptor por los conocimientos que le transfiere y que han sido necesarios para la realización del objeto del contrato, adicionalmente responderá porque los mismos cumplan con los fines para los cuales fueron transferidos.

c) En el caso de reclamaciones de terceros por la titularidad Derechos de Propiedad Intelectual frente a las tecnologías transferidas, el receptor de la tecnología podría abstenerse de pagar regalías o cualquier otra contraprestación y exigir la indemnización por incumplimiento contractual y

d) Por lo que se refiere al deber de confidencialidad, su incumplimiento implicaría la indemnización por los daños que se le generen a la otra parte al darse a conocer el contenido de la información confidencial que no debía revelarse.

3.1.3.5. TERMINACIÓN DEL CONTRATO

Algunas de las principales causales de terminación de los contratos de transferencia de tecnología son las siguientes:

a) Por vencimiento de plazo, lo anterior sin perjuicio de que las partes en concordancia con el principio de autonomía de la voluntad decidan extenderlo o prorrogarlo.

b) Por mutuo acuerdo. Si las partes consienten en dar por terminada la ejecución del contrato o surgen circunstancias durante la ejecución del mismo, podría haber lugar a la terminación por mutuo acuerdo.

c) Por la consecución del objeto para el cual se formó.

d) Por la imposibilidad de cumplir el objeto previsto. Cuando sobrevengan causas imprevisibles e imprevistas que den lugar a la configuración de causales de caso fortuito o fuerza mayor o cuando quiera que fuera aplicable la teoría de la imprevisión.

e) La materialización de causales especiales relacionadas con el objeto del contrato.

3.1.3.6. CONTRATO INTERNACIONAL DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA

El acceso a los mercados exteriores no siempre resulta sencillo, reflexiona Ortega Giménez.[11] Realizar una inversión, crear una estructura de implantación en el exterior (constituir sucursales o filiales), pueden ser objetivos difícilmente abordables por algunas empresas. En tales casos, queda la vía de la transferencia de tecnología, mediante la cesión de derechos de propiedad industrial. En muchos casos, ha sustituido a las técnicas de exportación tradicional, al no requerir ni la inversión ni la presencia del exportador en el país extranjero.

Las creaciones empresariales se pueden proteger mediante diversas modalidades de propiedad industrial. Un primer grupo lo constituyen las creaciones técnicas, o invenciones, que aportan una solución a un problema técnico. La legislación de patentes, al garantizar un derecho de explotación exclusivo durante un tiempo determinado, se convierte en pieza esencial del progreso técnico, fomentando el registro de los inventos para que sean conocidos por todos. Otro grupo lo forman las creaciones que consisten en la realización de formas estéticamente nuevas, que se protegen a través de los modelos y dibujos industriales.

Por transferencia de tecnología se entiende la del conjunto de conocimientos sistemáticos necesarios para la fabricación de productos, aplicación de procedimientos o prestación de servicios, vendidos o cedidos en el marco de transacciones comerciales, a cambio del pago de unas regalías, o *royalties,* como contraprestación por el uso de las tecnologías cedidas. Se trata de aquel contrato por el que una persona física o jurídica –denominada “transferente” o “licenciante”– proporciona a otra –denominada “adquirente” o “licenciatario”– acceso a una tecnología o *know-how*, a cambio de una remuneración en forma de importe global, o bien *royalties* periódicos o una participación accionarial.

Atendiendo al objeto del contrato, se distinguen dos tipos: de tecnología patentada y de tecnología no patentada.

3.1.4. CONTRATO INTERNACIONAL DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

Son acuerdos entre empresas que tienen por objeto la cooperación en el campo de la investigación y el desarrollo para la obtención de productos y/o procedimientos y su explotación. En este sentido, refiere Ortega Giménez,[12] se requiere de investigación, desarrollo e innovación, como fruto de tales acuerdos se

consiguen cambios en los procedimientos de fabricación o comercialización, aunque la innovación suponga, por ejemplo, únicamente el cambio de envase.

Hay diferentes clases de contratos internacionales de investigación y desarrollo:

a) Obtención de productos.

b) Obtención de procedimientos.

c) Pacto complementario de explotación de los resultados obtenidos o por obtener.

d) Explotación a través de instrumentos de propiedad industrial.

Los contratos internacionales de investigación y desarrollo o contratos internacionales de innovación presentan los siguientes rasgos característicos:

a) Son contratos atípicos, en los que tiene especial importancia la definición del "programa de investigación".

b) Son acuerdos de colaboración en el campo que va desde la investigación hasta la aplicación industrial.

c) Son contratos de tracto sucesivo con un programa de actuación prefijado.

3.2. LA ASISTENCIA TÉCNICA

La "asistencia técnica"[13] se considera una categoría diferente y es necesario distinguirla de la transmisión de informaciones técnicas no divulgadas al público, que se relacionan directamente con la reproducción industrial y en las mismas condiciones de un producto o de un procedimiento, mejor conocidas como *know-how*, de aquellos que comprenden prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a una pura asistencia técnica, conceptos que bien se comprenden dentro de esta prestación de servicios o dentro de los conceptos propios de las actividades empresariales.

La doctrina administrativa española[14] viene efectuando una interpretación lineal del concepto de *know-how*, escindiéndolo nítidamente de la "asistencia técnica". A efectos de delimitar ambos tipos de contratos, se apunta que el *know-how* constituye un elemento inmaterial (fórmulas, procedimientos, etcétera), secreto y no patentado (bien que patentable), que puede distinguirse en atención al objeto contractual de la asistencia técnica. Si el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, etcétera, sobre un proceso industrial específico, siendo éstos desconocidos y debiendo mantenerse en secreto ("cláusula de confidencialidad"), pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas ni garantizar el resultado, se trataría de un contrato de *know-how*. Si, por el contrario, el cedente se obliga a suministrar el consejo técnico necesario, garantizando el resultado y comprendiendo una obligación de hacer, el contrato se calificaría como de asistencia técnica.

Gramaticalmente, *asistencia* significa "acción de asistir o presencia actual; socorro, favor, ayuda".[15] El carácter técnico debe ser interpretado en sentido estricto, entendiéndose por tal, aquella acción que arranca de conocimientos científicos, y está encaminada a la obtención de finalidades prácticas, es decir, de resultados industriales. Así pues, en opinión de Álvarez Soberanis la asistencia técnica es aquella que se presta en la producción de bienes o satisfactores.[16]

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual[17] ha señalado que la asistencia técnica también puede suministrarse a través de consultores u otros expertos profesionales que proporcionan servicios y asistencia que cubren la ingeniería básica de una instalación industrial o su maquinaria y equipo; el montaje, la explotación y el mantenimiento de una instalación industrial o la administración de una empresa y sus actividades industriales y comerciales; también puede alcanzar las fases de pre y postinversión de un proyecto, incluyendo estudios técnicos, económicos y de organización, así como la planificación general.

Los contratos de asistencia técnica consisten en que el proveedor asuma una obligación de hacer, que se traduce en la realización de una conducta concreta, por virtud de la cual se aportan conocimientos y elementos materiales de carácter técnico a cambio de una remuneración, y su finalidad exclusiva es la

prestación de información técnica, distinta del *know-how*, que se refiere a la información confidencial, fórmulas técnicas, industriales, de proceso y equipo, servicios de ingeniería, etcétera.

La asistencia técnica puede incluir los consejos de persona a persona; el entrenamiento de personal; las visitas técnicas. Además, una característica particular es que se refiere a contratos *intuitu personae*.

La asistencia técnica puede revestir múltiples modalidades, por lo que es difícil caracterizarla y consecuentemente determinar los contratos que la pueden contener, e inclusive puede referirse a asesoría jurídica o contable, los cuales propiamente se clasifican dentro de los contratos de servicios profesionales, lo que produce diversas consecuencias en el ámbito fiscal.

4. EL KNOW-HOW

Conocido como secreto empresarial en Francia, se traduce, nos refiere Vásquez del Mercado,[18] como saber hacer; y en la línea de pensamiento de Denis Barbosa,[19] el citado autor nos refiere que significa el conjunto de conocimientos técnicos relativamente originales y secretos o por lo menos escasos que permiten a quien los detenta una posición privilegiada en el mercado.

El doctor Carlos Canuda, también citado por Vásquez del Mercado,[20] estima que el *know-how* es el conjunto de experiencias y procedimientos que han sido adquiridos por un empresario en la explotación de su negocio y que le han permitido alcanzar un cierto éxito en el sector. Tales conocimientos se relacionan generalmente con cuestiones técnicas y científicas, respecto de procedimientos de producción, métodos, control de calidad, máquinas, fórmulas, modelos industriales, dibujos, aparatos, sistemas, instrumentos y diseños, entre otros.

Para Denis Barbosa[21] es aquel contrato en el que una parte, mediante el pago de cierta suma, provee a otras de información tecnológica escasa, de forma que le posibilite al adquirente una posición privilegiada en el mercado.

Hernán G. Talavera Correa[22] lo define como aquél celebrado con el fin de explotar conocimientos técnicos no patentados, que se guardan como secretos, y su uso se permite bajo confidencialidad a cambio de una retribución.

Sonia Ortega[23] indica que el contrato de licencia *know-how* es un negocio jurídico por el que una parte transferente se compromete a poner a disposición de la otra, adquirente o receptor, los conocimientos técnicos constitutivos del *know-how* de modo definitivo, desprendiéndose de ellos en todo o en parte, o se obliga a comunicar dichos conocimientos, posibilitando su explotación por un tiempo determinado a cambio de una contraprestación.

Características, según Carlos Canudas:[24]

a) Práctico. Es decir, que sea útil, funcional, beneficioso, aprovechable, real.

b) Probado. Que los procedimientos hayan sido ensayados, demostrados y comprobados, a la vez seguros y acreditados.

c) Original. Que sea nuevo, peculiar, interesante. Es esta característica la que lo hace confidencial durante la vida del contrato y luego su terminación.

d) Específico. Que sea un conjunto de técnicas, procedimientos y métodos definidos e individualizados e identificados en forma concreta.

e) Generalmente no patentados y secretos.

f) Reproducible o fácilmente transmisible oralmente en sesiones de entrenamiento o por escrito en los contratos y/o manuales.

g) Sustancial. Por el hecho de que el mismo incluya una información importante para la venta de productos o la prestación de los servicios, para la presentación de los productos, las relaciones con la clientela y en general la gestión operativa y administrativa.

Este contrato no tiene una regulación específica en el Derecho Mercantil de México, por tanto, es un contrato innominado y atípico. La Ley de la Propiedad Industrial dedica los artículos 82 al 86-Bis 1 a los

secretos industriales y cuyas características son:

a) Secreto Industrial.[25] Es toda información de aplicación industrial o comercial que guarde una persona física o moral con carácter confidencial, que le signifique obtener o mantener una ventaja competitiva o económica frente a terceros en la realización de actividades económicas y respecto de la cual haya adoptado los medios o sistemas suficientes para preservar su confidencialidad y el acceso restringido a la misma.

b) Contenido del secreto industrial.[26] La información de un secreto industrial necesariamente debe estar referida a la naturaleza, características o finalidades de los productos, a los métodos o procesos de producción, o a los medios o formas de distribución o comercialización de productos o prestación de servicios. Asimismo, la información deberá constar en documentos, medios electrónicos o magnéticos, discos ópticos, microfilmes, películas u otros instrumentos similares.

c) Transmisión o autorización del secreto industrial. Las personas que guarden un secreto industrial, podrán transmitirlo o autorizar su uso a un tercero. El usuario autorizado tendrá la obligación de no divulgar el secreto industrial por ningún medio.

d) Cláusulas de confidencialidad. En los convenios por lo que se transmitan conocimientos técnicos, asistencia técnica, provisión de ingeniería básica o de detalle, se podrán establecer cláusulas de confidencialidad para proteger los secretos industriales que contemplen, las cuales deberán precisar los aspectos que comprenden como confidenciales.

e) Responsabilidad por mal uso del secreto industrial. Toda aquella persona que, con motivo de su trabajo, empleo, cargo, puesto, desempeño de su profesión o relación de negocios, tenga acceso a un secreto industrial del cual se le haya prevenido sobre su confidencialidad, deberá abstenerse de revelarlo sin causa justificada y sin consentimiento de la persona que guarde dicho secreto, o su usuario autorizado.

Asimismo, la persona física o moral que contrate a un trabajador que esté laborando o haya laborado, o a un profesionista, asesor o consultor que preste o haya prestado sus servicios para otra persona, con el fin de obtener secretos industriales de ésta, será responsable del pago de daños y perjuicios que le ocasione a dicha persona. También será responsable del pago de daños y perjuicios la persona física o moral que por cualquier medio ilícito obtenga información que contemple un secreto industrial.

f) Protección judicial de secretos industriales. La información requerida por las leyes especiales para determinar la seguridad y eficacia de productos farmaquímicos y agroquímicos que utilicen nuevos componentes químicos, quedará protegida en los términos de los Tratados internacionales en los que México sea parte. En cualquier procedimiento judicial o administrativo en que se requiera que alguno de los interesados revele un secreto industrial, la autoridad que conozca deberá adoptar las medidas necesarias para impedir su divulgación a terceros ajenos a la controversia.

5. CONTRATO DE LICENCIA DE PATENTES O CONTRATOS DE PATENTE[27]

La LPI distingue entre patentes de invenciones y de los registros de modelos de utilidad y diseños industriales, dejando para otro apartado lo relativo a la franquicia.

a) Patentes de invención. Es el derecho que se le concede a una persona física o moral con motivo de una invención, entendiéndose por tal, toda creación humana que permita transformar la materia o la energía que existe en la naturaleza para su aprovechamiento por el hombre y satisfacer sus necesidades concretas, pero sólo serán patentables las invenciones que sean nuevas.

b) Excepciones. No son patentables los procesos esencialmente biológicos para la producción, reproducción o propagación de plantas y animales. El material biológico y genético tal como se encuentra en la naturaleza; las razas animales, el cuerpo humano y las partes vivas que lo componen y las variedades vegetales.

c) No se consideran invenciones: los principios teóricos o científicos; los descubrimientos que consistan en dar a conocer o revelar algo que ya existía en la naturaleza, aun cuando anteriormente fuese desconocido para el hombre; los esquemas, planes, reglas y métodos para realizar actos mentales, juegos o negocios y los métodos matemáticos; los programas de computación; las formas de presentación de

información; las creaciones estéticas y las obras artísticas o literarias; los métodos de tratamiento quirúrgico, terapéutico o de diagnóstico aplicable al cuerpo humano y los relativos a animales.

La unión de invenciones conocidas o mezcladas de productos, su variación de uso, de forma, de dimensiones o de materiales, salvo que en realidad se trate de su combinación o fusión, de tal manera que no puedan funcionar separadamente o que las cualidades o funciones características de las mismas sean modificadas para obtener un resultado industrial o un uso no obvio para un técnico en la materia.

d) Vigencia de la patente. Es de 20 años improrrogables, contados a partir de la fecha de la presentación de la solicitud y estará sujeta al pago de la tarifa correspondiente, pero el titular de la patente podrá demandar daños y perjuicios a terceros que antes del otorgamiento hubiesen explotado sin su consentimiento el proceso o producto patentado, cuando esa explotación se haya realizado después de la fecha en que surta efectos la publicación de la solicitud en la *Gaceta de la Propiedad Industrial.*

e) Prerrogativas del titular de la patente. Si la materia objeto de la patente es un producto, el derecho les impedirá a otras personas que fabriquen, usen, vendan, ofrezcan en venta o importen el producto patentado, sin su consentimiento y si la materia objeto de la patente es proceso, el derecho de impedir a otras personas que utilicen ese proceso y que usen, ofrezcan en venta o importen el producto obtenido directamente de ese proceso, sin su consentimiento.

f) Explotación de la patente. El artículo 9 de la ley establece que la persona física que realice una invención, modelo de utilidad o diseño industrial, o su causahabiente, tendrán el derecho exclusivo de su explotación en su provecho por sí o por otros con su consentimiento.

g) Exclusión de responsabilidades. El derecho que confiere una patente no producirá efecto alguno contra:

- Un tercero que, en el ámbito privado o académico y con fines no comerciales, realice actividades de investigación científica o tecnológica puramente experimentales.
- Cualquier persona que comercialice, adquiera o use el producto patentado u obtenido por el proceso patentado, luego de que dicho producto hubiera sido introducido lícitamente en el comercio.
- Cualquier persona que, con anterioridad a la fecha de la presentación de la solicitud de la patente o, en su caso, de prioridad reconocida, utilice el proceso patentado o hubiere iniciado los preparativos necesarios para llevar a cabo tal utilización o fabricación.
- El empleo de la invención de que se trate en los vehículos de transporte de otros países que formen parte de ellos, cuando éstos se encuentren en tránsito en territorio nacional.
- Tampoco produce efectos contra un tercero que, en el caso de patentes relacionadas con materia viva, utilice el producto patentado como fuente inicial de variación o propagación para obtener otros productos, salvo que dicha utilización se realice de forma reiterada; un tercero que, en el caso de patentes relacionadas con productos que consisten en materia viva, utilice, ponga en circulación o comercialice los productos patentados, para fines que no sean de multiplicación o propagación, después de que éstos hayan sido introducidos lícitamente en el comercio por el titular de la patente, o la persona que tenga concedida una licencia.

6. FRANQUICIA

6.1. CONCEPTO

Es un sistema de comercialización y distribución en el que a un empresario se le concede, a cambio de una contraprestación, el derecho a comercializar bienes y servicios de otro, de acuerdo a ciertas condiciones y prácticas establecidas por el concedente y con su asistencia.

La LFPPI señala en el artículo 245[28] que “Existirá franquicia, cuando en la licencia de uso de una marca, otorgada por escrito, se transmitan conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica, para que la persona a quien se le concede pueda producir o vender bienes o prestar servicios de manera uniforme y

con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, tendentes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que ésta distingue".

6.2. CARACTERÍSTICAS

Sus características son:

a) Que conste por escrito.

b) Que la información sobre la empresa franquiciante sea dada a conocer por lo menos con 30 días previos a la celebración del contrato, con la particularidad de que la falta de veracidad en la información, además de la nulidad del contrato da lugar al pago de daños y perjuicios que ello ocasione, teniendo un plazo de un año para ejercer este derecho.

6.3. NEGOCIOS QUE OPERAN FRANQUICIAS

Los negocios operadores de franquicias son de todo tipo de enajenación de bienes y servicios.

6.4. ELEMENTOS DE LA FRANQUICIA

a) La marca. Su función primordial es una indicación de calidad; también puede aplicarse en el uso de un nombre comercial.

b) Uniformidad de producto o servicio. Implica la estandarización por medio de signos distintivos que permitan identificar el producto o servicio que se quiere.

c) Contraprestación. La cantidad que el franquiciatario pagará al franquiciante de la franquicia, generalmente ligado al resultado de la operación, comúnmente con un pago inicial o cuota de franquicia y las regalías periódicas.

El pago inicial. Por éste se obtienen derechos de franquicia, el desarrollo de la misma, entrenamiento, aprobación del establecimiento y diseño arquitectónico.

Además, recibe otros servicios, tales como: equipos, instalaciones, anuncios, señales, producto terminado, materia prima, materiales, ingredientes, servicios de distribución, comisiones a agentes y vendedores, material de publicidad, intereses sobre préstamos, servicios de financiamiento, etcétera.

Las regalías, que son porcentajes fijos o cuotas mínimas sobre ventas.

Al mismo tiempo, por medio de la compra de la franquicia, el franquiciatario obtiene servicios diversos, tales como publicidad y mercadotecnia y otros servicios especiales como: contables, de cómputo, facturación, financiamiento, entrenamiento, consultoría, asistencia técnica, etcétera.

6.5. CONTRATO DE FRANQUICIA INTERNACIONAL

Por contrato de franquicia internacional, refiere Ortega Giménez,[29] se entiende aquella relación por medio de la cual un empresario –denominado franquiciador o franquiciante– pone a disposición de otro empresario independiente –denominado franquiciado– la posibilidad de explotar en un determinado territorio una "concepción global de empresa", con el objeto de producir y/o comercializar los productos o servicios del primero, a cambio de una contraprestación económica.

La franquicia es un contrato complejo muy utilizado en la actualidad, debido a los beneficios que reporta a los intervinientes. En el mismo se hacen presentes elementos de otras relaciones –como son la compraventa, la asistencia técnica, la concesión o la licencia de derechos de la propiedad intelectual e industrial–, exigiendo una estrecha colaboración entre las partes.

La franquicia cumple una función semejante a la creación de una red de sucursales u otros establecimientos propiedad del sistema empresarial, pero requiere instrumentos jurídicos más sencillos y menos ágiles.

6.6. CLASES DE FRANQUICIAS

a) Por su contenido:

- Producto y marca. Implica una relación entre un proveedor y distribuidor en la que el distribuidor adquiere cierta identidad con su proveedor. Los distribuidores de automóviles.
- Formación y explotación de negocios o *package franchising.* La relación generalmente incluye un producto o un servicio y una marca, un sistema de comercialización, manuales de operación, procedimientos, programas de entrenamiento, apoyo publicitario, asistencia y guía durante la operación y desarrollo del negocio.

b) Por su exclusividad y espacio geográfico:

- Unitaria. En la que el concesionario tiene derecho de abrir y operar un solo establecimiento, usualmente en una localidad específicamente designada.
- Por área de desarrollo y de franquicia. Donde el franquiciatario tiene derecho exclusivo a abrir un número limitado o ilimitado de establecimientos dentro de un territorio específico.
- Contrato de opción. El franquiciatario tiene derecho a operar un establecimiento y por una cuota adicional tendrá derecho a abrir otro u otros establecimientos en un plazo futuro señalado en la opción.
- Subfranquicia. Se autoriza al concesionario a otorgar el derecho que se le ha concedido a un tercero dentro del territorio que se le ha autorizado.
- Conversión a la franquicia. Implica el convertir a establecimientos independientes en un sistema de franquicia.

c) Conforme al objeto, Ortega Giménez[30] distingue los siguientes tipos de franquicia:

- De producción o industrial: normalmente es un acuerdo entre fabricantes, por el que se concede al franquiciado la posibilidad de fabricar productos del franquiciador. Por ejemplo, una empresa juguetera española permite a otra china que se encargue de la fabricación de un determinado juguete, facilitándole los materiales y moldes necesarios para ese fin.
- De distribución: se trata únicamente de distribuir los productos. Por ejemplo, Prenatal, Mango, etc.; por tanto, el sistema se orienta a la comercialización.
- De servicios: el franquiciado realiza únicamente los servicios que el franquiciador le permite. Por ejemplo, servicios jurídicos o de traducción; por tanto, el sistema se orienta a hacer posible la prestación de servicios por el franquiciado.

6.7. VENTAJAS

a) Para el franquiciante:

El franquiciante, con una limitada inversión, obtiene notables ventajas:

- Un número de puntos de venta muy elevado.
- Cada punto de venta está gestionado por empresarios independientes.
- Éstos son los primeros interesados en el buen funcionamiento del negocio.

- Los empresarios están sometidos a un control más estrecho que el existente en los contratos de concesión.
- Es una forma de tener un sistema de expansión y penetración en el mercado sin necesidad de nuevo capital.
- Es un medio de crecimiento abarcando nuevas áreas geográficas.
- La posibilidad de crecer con recursos de otro, es decir, sin necesidad de invertir, además de ser una fuente de ingresos por la venta del privilegio, las regalías y otros pagos.
- Conserva el control y vigilancia del negocio, controla la calidad del producto o servicios materia del mismo, y las normas sobre el uso de la marca y nombre comercial.
- El licenciatario asume la relación laboral en forma directa con sus propios dependientes, trabajadores y empleados y no existe relación entre éstos y el concedente.
- El franquiciatario actúa fiscalmente como contribuyente independiente y distinto del franquiciante.

Administrativamente tiene control sobre el negocio del franquiciatario en áreas como el control de calidad, la organización, la administración.

b) Para el franquiciatario:

Teniendo en cuenta el elevado costo de la inversión, las ventajas para el franquiciado son las siguientes:

- Facilita su operatividad como empresario diferenciado.
- Atenúa el riesgo de sus inversiones, por comercializar productos de reconocido éxito.
- Cuenta en todo momento con el respaldo de una empresa experimentada –la del franquiciante– que proporciona la asistencia necesaria para la buena marcha del negocio.
- Recibe un *know-how*, entrenamiento, supervisión, un nombre ya reconocido, publicidad y otros accesorios, como es el poder de compra colectivo.
- Realiza una inversión en un negocio probado.
- Recibe una tecnología para explotar un negocio amparado por una marca, nombre comercial y cierto arraigo en el mercado, lo que le permite realizar una inversión segura.
- Recibe una tecnología ya desarrollada por otros.
- Participa en un sistema de administración, organización, ventas, publicidad y elementos que pertenecen a una corporación u organización empresarial más desarrollada, de la que recibe sus beneficios.
- La capacitación e inspección periódica sobre el desarrollo de la negociación la proporciona el franquiciante, lo que le ahorra costos.

6.8. OBLIGACIONES DE LA FRANQUICIA

Las obligaciones de la franquicia principalmente son:

Para el franquiciante:

a) Conceder el derecho a la utilización de signos distintivos de los que es titular.

b) Comunicar los conocimientos técnicos reservados sobre el funcionamiento de la franquicia.

c) Suministrar los bienes.

d) Prestar asistencia técnica.

e) Facilitar la integración efectiva del franquiciado en la red de distribución o fabricación.

f) Garantizar la homogeneidad del sistema, esto es, llevar a cabo el control de la calidad de los productos y/o servicios ofrecidos por los participantes en la red.

g) Proporcionar servicios publicitarios, asesoramiento, formación de personal, etcétera.

Para el franquiciado son:

a) Satisfacer la remuneración pactada, que normalmente se divide en dos apartados:

- Pago del canon o derecho de entrada a la constitución del contrato de franquicia.
- Pago de un canon periódico en función de los ingresos.

b) Adoptar las medidas necesarias para integrar el negocio en la red.

c) Promover el objetivo de la franquicia.

d) Respetar la política marcada por el franquiciante.

Los contratos de franquicia se diferencian de los de concesión mercantil –a pesar de que en los supuestos de franquicia de distribución existe notable proximidad– por establecer una integración más intensa entre las partes, así como por la particular relevancia que revisten en la franquicia el suministro de asistencia técnica y la transmisión de los derechos de propiedad industrial y *know-how*, para hacer posible la explotación de una concepción empresarial en su conjunto.

7. IMPLICACIONES FISCALES

En cuanto a los efectos fiscales, cabe señalar que la contraprestación que se paga en la mayoría de los contratos es una regalía, por lo que el régimen fiscal aplicable a esta categoría de rentas es precisamente el de regalías,[31] con excepción de los contratos de asistencia técnica, cuya contraprestación es regulada expresamente como una excepción del régimen de regalías.[32]

Por su parte, la LISR[33] establece que tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

La tasa del impuesto aplicable será el 25%, mismo que deberá ser retenido por las personas que deban hacer los pagos.

Para el sujeto que haya pagado las regalías o la asistencia técnica, éstas serán deducibles[34] siempre y cuando quien proporciona los conocimientos cuente con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

Punto importante a destacar en relación con el tema de regalías, es la reserva formulada por México, en relación con la modificación del párrafo segundo del artículo 12 del referido Modelo, en el sentido de que nuestro país se siga considerando como “regalías” al pago por uso o derecho de uso de equipo industrial, comercial o científico.[35]

7.1. TRATAMIENTO EN LOS CDI

Conforme al Convenio Modelo de la OCDE, las regalías pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia; sin embargo, México hizo una reserva de gravar las regalías en el Estado de la fuente de acuerdo con lo establecido en su legislación, adoptando algunas variables dependiendo de los términos en los que el Tratado fue negociado, por lo que se recomienda revisar el texto del convenio específico. Ejemplo de lo anterior es la regla que establece que si el beneficiario efectivo es residente del Estado de residencia, en ese caso se prevé una tasa máxima de gravamen de un 10% del importe bruto de las regalías,[36] pero ello puede variar dependiendo de lo que se haya pactado en el convenio en lo particular.[37]

Otra de las modalidades adoptadas es que las regalías pagadas por derechos de autor y remuneraciones similares de obras literarias, culturales, dramáticas, sólo podrán ser gravadas en el Estado de residencia.[38]

Punto importante a analizar en cada convenio, es el alcance del término "regalías" y, por ejemplo, su alcance para efectos del Convenio con USA 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[39] 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. Por otro lado, es importante analizar otros conceptos específicos de regalías que se encuentren reconocidos o excluidos particularmente, cuyos términos específicos fueron negociados en los distintos convenios celebrados por nuestro país.[40]

En los convenios celebrados por México existen algunas reglas de excepción bajo las cuales no se gozará del tratamiento privilegiado del convenio. Estos supuestos son:

a) Aquellos casos en los que el beneficiario efectivo de las regalías actúe en el país de donde proceden las regalías realizando una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente o base fija, y las regalías son atribuibles a dichas entidades, supuestos en los que se aplicará el régimen de beneficios empresariales o servicios personales, según corresponda.[41]

b) En caso de que el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías sean partes relacionadas y el importe de ésta no cumpla con el principio de precio justo de mercado, en cuyo caso el excedente no gozará de los beneficios del convenio y podrá ser sometido a imposición por Estado del que provengan las regalías y conforme a lo que establezca su legislación.

Regla importante es determinar cuándo se considera que las regalías son procedentes de un Estado, a efecto de lo cual el convenio resuelve el tema señalando que quien paga las regalías es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. No obstante:

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 la cual se contrae la obligación de pagar regalías y dichas regalías son soportadas por el establecimiento permanente o base fija, las regalías se consideran provenientes del Estado Contratante en el que está situado el establecimiento permanente o base fija.

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

Finalmente, cabe señalar que algunos de los convenios negociados por México contienen una cláusula antiabuso que restringe la aplicación de las disposiciones del artículo 12 cuando las autoridades competentes acuerden que los derechos por los que se pagan las regalías se acordaron o asignaron con el principal propósito de tomar ventajas del citado precepto, supuesto en el cual se aplicarán las reglas del derecho interno del Estado de donde provengan las regalías.

7.2. LOS INTANGIBLES Y SUS IMPLICACIONES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el ámbito internacional, y en particular las guías sobre precios de transferencia, regulan de manera específica algunos temas relacionados con los activos intangibles que dan lugar al pago de regalías, en tanto que preocupa que éstas sean uno de los principales instrumentos para traslado de beneficios, particularmente con el uso de intangibles de difícil valuación, los que han permitido trasladar estos

beneficios hacia jurisdicciones de baja tributación, dejando de tributar allí donde efectivamente se desarrolla la actividad económica que los ha generado. Por ello se busca limitar las posibilidades de la manipulación por parte de las multinacionales en sus operaciones intragrupo, asegurando el gravamen efectivo allí donde los beneficios se generan.

En este tema, la problemática que se ha venido planteando reside en determinar si las condiciones pactadas en operaciones celebradas entre empresas asociadas que involucren bienes intangibles reflejan el principio de plena competencia.

Cabe señalar que las operaciones con bienes intangibles son difíciles de evaluar para efectos fiscales, y que también es difícil determinar el método más adecuado para valorar su precio de mercado, incluidas las actividades de *marketing.*

Un problema particular se presenta cuando las empresas que realizan actividades de comercialización no son los propietarios legales de los intangibles (las marcas y los nombres comerciales) que comercializan, así que hoy preocupa la definición del término "propiedad intangible", incluye derechos por el uso de los activos industriales, tales como patentes, marcas comerciales, nombres comerciales, diseños o modelos; así como los derechos de propiedad literaria y artística, y la propiedad intelectual, tales como *know-how* y secretos comerciales.

Un tema particular que se plantea se refiere a si los intangibles asociados con actividades comerciales, incluidas las de *marketing,* son activos que pueden tener un valor apreciable, a pesar de que no tengan un valor contable en el balance de la empresa,[42] debiendo tener en cuenta además los riesgos asociados a ellos, derivados, por ejemplo, de la responsabilidad por daños y perjuicios ambientales.

Por ello es que hoy se busca garantizar que las empresas tributen donde generan valor (imposición efectiva) y garantizar el acceso efectivo a la información fiscal (transparencia).

Con relación al tema de los intangibles, es importante considerar las recomendaciones que se han desarrollado en el marco de la Acción 8 del Plan BEPS, destacando la aclaración a la definición de intangibles, con el objeto de identificar las operaciones que los involucren, así como la de proporcionar orientación sobre cómo determinar las condiciones de mercado para las operaciones que incluyan este tipo de activos y, en particular, su tratamiento para efectos de precios de transferencia en el mercado local y las sinergias corporativas.

La Acción 8 del Plan de Acción BEPS busca también prevenir los abusos a través del desplazamiento de intangibles entre los miembros de un grupo de MNE, a efecto de lo cual se fijaron alcanzar cuatro objetivos: **(i)** la adopción de una definición amplia y claramente delineada del concepto de intangibles; **(ii)** asegurar que las ganancias asociadas con la transferencia y el uso de los intangibles se asignen adecuadamente de acuerdo con la creación de valor; **(iii)** el desarrollo de reglas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de valor de intangibles, y **(iv)** la actualización de las directrices en materia de los Acuerdos de Reparto de Costos.

Así, hoy se recomienda que en el análisis de las operaciones que involucren el uso o cesión de intangibles, se debe partir de un análisis de comparabilidad que incluya un análisis funcional que identifique las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada miembro del grupo MNE. En particular, se deben analizar los acuerdos adoptados en los negocios globales por el grupo MNE, y la manera en cómo los intangibles son utilizados por una empresa del grupo para añadir o crear valor a través de toda la cadena de suministro, debiendo considerar, además, si partes independientes hubieran adoptado dicho acuerdo, y las condiciones en las cuales lo habrían acordado.

7.2.1. IDENTIFICACIÓN DE LOS INTANGIBLES

Un problema que genera serias dificultades para un análisis de precios de transferencia, es que la definición del término "intangible" puede ser demasiado estrecho o demasiado amplio, por lo que en el párrafo 6.6. de las Guías de precios, se proponen las características generales de los activos intangibles, señalando que: "…no es un activo físico ni un activo financiero[43] que pueda poseerse o controlarse para su uso en actividades comerciales y cuyo uso o transferencia generaría una compensación en caso de que la operación se realizara entre partes independientes en circunstancias comparables…", planteando una

propuesta, en la que se especifican los elementos que caracterizan a un intangible, sin limitarse a cuestiones formales, sino a su efecto sobre la realidad empresarial.

Por tanto, se requiere de un análisis profundo para apreciar cuándo existe un intangible, si éste es usado o transferido, y si contribuye en la cadena de valor de la empresa de forma relevante. En ese sentido, cuando al buscar comparables se observa que no se puede aislar el efecto de un intangible por sí mismo o en conexión con otros elementos de la empresa, estamos ante intangibles de difícil valoración.

7.2.2. LA PROPIEDAD DE LOS INTANGIBLES Y LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON EL DESARROLLO, LA MEJORA, EL MANTENIMIENTO, LA PROTECCIÓN Y LA EXPLOTACIÓN DE LOS MISMOS

En las operaciones con intangibles solía jugarse con la titularidad de los intangibles o el financiamiento para su desarrollo, trasladando el derecho a los beneficios de su explotación mediante diferentes contratos a territorios donde las regalías tributan con tasas más bajas (sin que en ellos se desarrollen actividades adicionales), erosionando con esto las bases de Estados de mayor tributación desde los que se pagaban importes altísimos por el uso de marcas, *know-how*, patentes o cualquier otra forma imaginativa de justificar pagos.

En este sentido, el nuevo Capítulo VI "De las directrices sobre precios de transferencia" busca crear un marco adecuado y objetivo para la distribución de beneficios derivados de los intangibles entre las entidades del grupo, considerando la verdadera participación de cada una en su creación, desarrollo, mantenimiento, protección y explotación.

A este efecto, la "distribución de tareas" es el punto de partida para que las multinacionales dejen de jugar a su antojo con contratos y cláusulas que les permiten localizar los beneficios de sus actividades en territorios de baja imposición o donde existen regímenes preferenciales sobre intangibles, incrementando de manera artificiosa el valor de los intangibles y las contraprestaciones por su uso.

Cuando las multinacionales han desarrollado intangibles y han creado estructuras para erosionar las bases imponibles de determinados Estados para transferir esos beneficios hacia territorios de menor tributación, lo han hecho generalmente mediante contratos, es decir, de manera aparentemente legal, se trata de operaciones complejas que en algunos casos se consideran conductas elusivas.

En estos contratos se establecen aspectos como: la división de funciones entre las diferentes entidades del grupo, quién será jurídicamente el titular del intangible, y cómo se calcularán los pagos que deberán realizarse por el uso o explotación del mismo.

Las Guías parten de la premisa de que la sola propiedad del intangible no concede ningún derecho a participar en los beneficios derivados de su explotación, aunque ello pudiera estar así estipulado en los contratos respectivos. Hoy, las remuneraciones deben estar acordes con las funciones que cada entidad realiza, los activos que usa y los riesgos que asume, tal y como se establece en el párrafo 6.42.[44] que precisa que la titularidad sólo podría dar derecho a una mínima compensación por tenencia del intangible.

En la fijación de precios de transferencia que involucren intangibles, resulta fundamental determinar la entidad (o entidades) que dentro del grupo de MNE tiene el derecho a participar en los rendimientos obtenidos por los intangibles que explota.

7.2.3. PROBLEMAS EN LA VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES CON INTANGIBLES

Hoy día, deben superarse algunos de los problemas que se presentan al valorar los intangibles atendiendo a sus características:

a) Falta de comparabilidad. Muchas veces, dada la complejidad de los intangibles, es muy difícil compararlos con otros intangibles o encontrar elementos de comparabilidad entre las operaciones desarrolladas dentro del grupo, y otras similares celebradas entre empresas independientes, máxime que, dadas sus características, no estarán disponibles para más de un sujeto, lo que dificulta encontrar comparables.

b) Relaciones cruzadas entre intangibles. Se refiere al hecho de que dentro de los grupos multinacionales, una entidad puede ser la titular del intangible o usar los que pertenecen a otra entidad, lo que se conoce como efectos cruzados, los que dificultan determinar el impacto del beneficio del intangible en cada entidad perteneciente a la multinacional. También las fases del intangible, como es su creación, desarrollo, mantenimiento, etc., pueden ser realizadas por diferentes entidades, en distintos momentos y con diferente intensidad, lo que complica la distribución de los beneficios, especialmente en niveles de integración para los que no existen partes independientes comparables.

c) Contratos complejos de división de funciones. Con el propósito de minimizar la carga fiscal, las multinacionales han creado un entramado contractual muy complejo en materia de intangibles, separando la propiedad jurídica, la asunción de riesgos o su financiamiento, de otras funciones como el control sobre esos mismos riesgos, la negociación o las decisiones de inversión.

Esta segregación no se encontrará entre partes independientes, lo que dificultará valorarlas para efectos de la determinación de precios de transferencia.

Generalmente suelen utilizarse los acuerdos de reparto de costos, donde se negocia un contrato para el desarrollo de un intangible, en el que una parte realiza un desembolso inicial para adquirir los derechos al uso del intangible, y también se compromete a realizar aportaciones de financiamiento de la investigación y desarrollo que realizará otra empresa del grupo, quien será la titular del intangible y con la que compartirá algunos costos. Elementos que de no valorarse adecuadamente permiten un amplio juego para la planeación fiscal.

7.2.4. FACTORES RELEVANTES EN EL ANÁLISIS DE LOS INTANGIBLES

Al analizar las características propias de los activos intangibles, la Guías recomiendan que es importantes considerar los factores que ayudan a diferenciar unos de otros y provocan que los beneficios varíen ostensiblemente.

a) Exclusividad.[45]

b) Alcance y duración de la protección legal.[46]

c) Ámbito geográfico.[47]

d) Vida útil.[48]

e) Fase de desarrollo.[49]

f) Derechos relativos a mejoras, revisiones y actualizaciones.[50]

g) Expectativas de futuros beneficios.[51]

7.3. ASISTENCIA TÉCNICA

Un punto que ha generado gran controversia, es la categorización de las rentas derivadas de asesoría o asistencia técnica, tema que fue analizado en relación con el Convenio celebrado entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América.

Al respecto, existe la opinión de que tales rentas deben categorizarse como beneficios empresariales regulados en el artículo 7 de dicho Convenio.

Otra postura considerará este tipo de rentas como servicios personales independientes (reguladas en el artículo 14 del referido Convenio).

Al respecto, existe el criterio del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la *Revista del TFJFA,* bajo el rubro **ASISTENCIA TÉCNICA. CASO EN EL QUE NO CONSTITUYE UN BENEFICIO EMPRESARIAL PARA EFECTOS DEL 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.**[52]

En el caso concreto, el TFJFA sostuvo que los ingresos por concepto de asistencia técnica obtenidos por una empresa residente en los Estados Unidos de América (EUA), sin establecimiento permanente en México, se encuentran gravados conforme al artículo 200 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR); y por tanto, la persona residente en el país que deba hacer el pago respectivo está obligada a efectuar la retención a la tasa que corresponda (25% sobre el ingreso bruto), considerando además que el artículo 210, fracción VI, de la LISR, excluye de los ingresos por actividades empresariales a todos los ingresos objeto de gravamen; para los residentes particulares se encuentra prevista la asistencia técnica, además de otro tipo de contratos (fletamento, arrendamiento de bienes muebles, publicidad, operaciones financieras derivadas, entre otros), por lo que la Sala determinó que los ingresos por servicios de asistencia técnica no están incluidos dentro de la categoría de rentas por beneficios empresariales, que se regulan en el artículo 7 del Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta celebrado entre México y los EUA (en lo sucesivo el Convenio), por lo que para efectos de este gravamen, se debe atender a su definición o significado, así como al régimen fiscal aplicable, conforme a los términos previstos en la propia legislación fiscal interna (artículos 15-B y 16 del Código Fiscal de la Federación, así como los citados artículos 200 y 201, fracción VI, de la LISR).

Adicionalmente, existe una sentencia particular de la SCJN en la que se sostiene que la asesoría o asistencia técnica no se ubica en la hipótesis de beneficios empresariales, en tanto que dentro de este concepto sólo quedan comprendidos los ingresos o utilidades susceptibles de gravamen por actividades empresariales o mercantiles, es decir, aquellos que enlista el artículo 16 del CFF, entre los cuales no se encuentran los ingresos por asesoría o asistencia técnica, los que implican la prestación de un servicio independiente regulado por el artículo 14 del citado Convenio.

El criterio se sustenta en el análisis de la legislación nacional, particularmente el artículo 15-B del CFF, que define la “asistencia técnica” como una prestación de servicios que se proporciona sobre conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales; y, en ese tenor, se trata de un acto de prestación de servicios (no actividad empresarial), interpretado armónicamente con la fracción VI del artículo 175 de la LISR que determina como ingresos por actividades empresariales todos los establecidos en el artículo 16 del CFF; ordenamiento este último en el que no se enlistan los ingresos por asistencia técnica y, más aún, indica que no tienen esa calidad los previstos en los artículos 179 a 207 de la LISR, entre los cuales se prevén, precisamente, los ingresos por asistencia técnica regulados por los artículos 179 y 200, fracción II, de ese ordenamiento.

También se reconoce que si bien el 27 de enero de 2000 el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) abrogó el artículo 14 del citado modelo que regulaba la tributación por los servicios personales independientes, con el argumento de que no existe diferencia entre ese concepto y los beneficios empresariales, lo cierto es que ese hecho no trasciende a la interpretación del Convenio en materia de doble tributación celebrado entre México y los EUA, en tanto que esa modificación no ha sido incorporada a éste, además de que, de conformidad con el texto de su artículo 7, “cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

7.4. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En materia del impuesto al valor agregado, los contratos vinculados con intangibles, adquiridos de personas no residentes en el país, generan operaciones de importación,[53] que se entienden efectuadas en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación,[54] considerando como base gravable el que les correspondería en territorio nacional.[55]

Por otro lado, cuando los contratos vinculados con intangibles, sean enajenados por personas residentes en el país y enviados al extranjero, estas operaciones serán de exportación.[56]

Bibliografía

- Álvarez Soberanis, Jaime. *La Regulación de las Invenciones y Marcas y de la Transferencia Tecnológica.* Ed. Porrúa. 1979.
- Arce Gargollo, Javier. *El Contrato de Franquicia.* Ed. Themis. México, D.F. 1994.
- Carmona Fernández, Néstor. *Fiscalidad de las Transferencias de Tecnología y Jurisprudencia. Crónica Tributaria.* No. 98 2001. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Tecnologia_NestorCarmona.pdf
- Chapter VI. Special Considerations for Intangible Property. Incisos 6.1 a 6.39, de *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (22 July 2010). Sisthemis. 2015.
- Código Fiscal de la Federación.
- 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 Impuesto sobre la Renta.
- *Diccionario Enciclopédico Larousse.* Ed. Noguer. Barcelona, p. 99. Citado por Jaime Álvarez Soberanis.
- *La Regulación de las Invenciones y Marcas y de la Transferencia Tecnológica.* Ed. Porrúa. 1a. edición. 1979.
- Gómez Cotero, José de Jesús. *Efectos Fiscales de los Contratos,* 10a. edición. México, D.F., 2016, Ed. Dofiscal Thomson Reuters.
- González Calvillo, Enrique y González Calvillo, Rodrigo. *Franquicias, la Revolución de los 90's.* Ed. McGraw Hill. México, D.F. 1992.
- Ley de Propiedad Industrial.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Martínez-Pacheco, Belkys, Iván Vargas-Chaves, Eduardo Salgado-Figueroa. "El contrato de transferencia de tecnología: caracterización e importancia estratégica". *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, vol. 14, No. 2, p. 22-39, Maio-Agosto, 2018–ISSN 2238-0604 [Artigo convidado] DOI: https://doi.org/10.18256/2238-0604.2018.v14i2.2942
- Natera Niño de Rivera, Christian y Flores P., Karla Paola. Artículo 12 Regalías. En *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal.* Coordinador: Alejandro Calderón Aguilera. México, D.F. IFA Grupo Mexicano A.C. Ed. Themis. México, D.F. 2013.
- Ortega Giménez, Alfonso. *Contratación Internacional Práctica. Cómo Evitar los Riesgos Contractuales en el Comercio Internacional.* ICEX España Exportación e Inversiones. 2013.
- Philip Mendes. Asociado, *Innovation Law.* Ceder una patente o concederla en licencia: factores que influyen en la decisión. http://www.wipo.int/sme/es/documents/license_assign_patent.htm
- Rodríguez García Gustavo M. "Sobre el contrato de licencia de marcas". *Revista de Economía y Derecho,* vol. 6, No. 24 (primavera de 2009). Sociedad de Economía y Derecho UPC.
- Rosembuj Tulio. Intangibles y Precios de Transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU. *Crónica Tributaria.* No. 125/2007. pp. 107-147. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/125_intangibles.pdf
- Vásquez del Mercado Cordero Óscar. *Contratos Mercantiles Internacionales.* Ed. Porrúa. México, D.F., 2011.

CAPÍTULO VII

CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

1. CONCEPTO

El contrato de prestación de servicios es aquél por el cual una persona llamada prestador se obliga a prestar determinados servicios que requieren una preparación técnica, y a veces un título profesional, a otra persona llamada cliente, que se obliga a pagarle una determinada retribución llamada honorario.

En los contratos de servicios, el prestador obra en nombre propio, aunque su trabajo aprovecha a otra persona.

La prestación de servicios puede hacerse a través de: **(i)** una persona física, o **(ii)** por una persona moral; sin embargo, cabe señalar que los contratos de servicios prestados por personas morales, son contratos atípicos, por lo que se regirán por las reglas generales de los contratos; y por las disposiciones del contrato con el que tenga más similitud, que, en el caso concreto, es el de prestación de servicios profesionales.

2. ELEMENTOS

a) El Servicio. El prestador ordinariamente realiza actos materiales, y no actúa en nombre o por cuenta del cliente. El servicio comprende actos materiales o simples hechos.

b) Los honorarios. Es la contraprestación que se paga al profesionista por el servicio que se presta; ésta puede cubrirse en especie o a través de un determinado servicio.

c) Elementos formales. Es un contrato informal o consensual. Sin embargo, la forma es un elemento importante, que no indispensable, al momento de su prueba; sin embargo, hoy día las autoridades fiscales en algunos casos buscan objetar todas aquellas operaciones en las que no exista un documento soporte de las mismas.

3. SERVICIOS INTERNACIONALES

Condon Bradly[1] refiere que México, junto con los otros 143 miembros de la Organización Mundial de Comercio (OMC), empezó una nueva ronda de negociaciones para liberalizar el comercio internacional de servicios en 2002. Esa liberalización comenzó a nivel global en 1995 con el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS, por sus siglas en inglés).

Al respecto, el autor reflexiona que históricamente los acuerdos comerciales se han enfocado en comercio de bienes. Sin embargo, en muchos países la producción y venta de servicios ahora contribuye en un mayor porcentaje que los bienes.

También nos recuerda que muchos negocios son grandes consumidores de servicios que son proporcionados de manera incrementada en una escala global. Así, las compañías que producen bienes requieren servicios de transportación para distribuirlos internacionalmente; además requieren de servicios

financieros para procesar pagos internacionales y manejar créditos; utilizan servicios de telecomunicaciones para comunicarse a todo el mundo y aprovechan servicios profesionales como asesoría contable y legal. Ante ello, reflexiona que la liberalización del comercio de servicios apenas ha empezado, por ello es importante para las empresas prestadoras de servicios escoger qué estrategia utilizar.

3.1. EL ACUERDO GENERAL SOBRE EL COMERCIO DE SERVICIOS (AGCS)[2]

La creación del AGCS fue uno de los logros principales de la Ronda Uruguay, cuyos resultados entraron en vigor en enero de 1995. En su creación, se siguen los mismos objetivos que el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), buscando crear un sistema creíble y confiable de normas comerciales internacionales que garanticen un trato justo y equitativo a todos los participantes (principio de no discriminación) e impulsen la actividad económica mediante consolidaciones garantizadas y fomenten el comercio y el desarrollo a través de una liberalización progresiva.

Actualmente muchos servicios han ido adquiriendo cada vez más movilidad internacional, debido a la introducción de nuevas tecnologías de transmisión, innovaciones técnicas y normativas, las que han potenciado la "comerciabilidad" de los servicios, y de esta forma han hecho necesario el establecimiento de disciplinas multilaterales.

El AGCS es aplicable a todos los sectores de servicios, excepto los "servicios suministrados en ejercicio de facultades gubernamentales" y a los derechos de tráfico aéreo, y a los servicios directamente relacionados con los mismos.

En el AGCS se distinguen cuatro modos de suministro de servicios: el comercio transfronterizo, el consumo en el extranjero, la presencia comercial y la presencia de personas físicas.

a) El suministro transfronterizo abarca por definición las corrientes de servicios del territorio de un miembro al territorio de otro miembro (por ejemplo, los servicios bancarios o los servicios de arquitectura prestados a través del sistema de telecomunicaciones o de correo).

El consumo en el extranjero se refiere a las situaciones en las que un consumidor de servicios (por ejemplo, un turista o un paciente) se desplaza al territorio de otro miembro para obtener un servicio.

b) La presencia comercial implica que un proveedor de servicios de un miembro establece una presencia en el territorio de otro miembro, mediante la adquisición en propiedad o arrendamiento de locales (por ejemplo, filiales nacionales de compañías de seguros o cadenas hoteleras), con el fin de suministrar un servicio.

c) La presencia de personas físicas consiste en el desplazamiento de personas de un miembro al territorio de otro miembro para prestar un servicio (por ejemplo, contables, médicos o profesores).

d) También cabe destacar que en el AGCS se establecen dos tipos de obligaciones:

Obligaciones generales

- Trato de la nación más favorecida (NMF), que obliga a que cada miembro otorgue inmediata e incondicionalmente a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro miembro, *un trato no menos favorable que el que conceda a los servicios similares y a los proveedores de servicios similares de cualquier otro país.* Esta disposición equivale a una prohibición, en principio, de acuerdos preferenciales entre grupos de miembros en determinados sectores o de disposiciones de reciprocidad que limitan los beneficios de la adhesión a los interlocutores comerciales que otorgan un trato similar.
- La obligación no es absoluta, ya que se pueden establecer excepciones, en forma de las denominadas exenciones de las obligaciones a solicitud de los miembros.
- Transparencia: los miembros del AGCS están obligados, entre otras cosas, a publicar todas las medidas de aplicación general y establecer servicios nacionales de información, que deben responder a las peticiones de información formuladas por otros miembros.

Otras obligaciones de aplicación general son el establecimiento de procedimientos de revisión administrativa y de recurso y de disciplinas aplicables a las actividades de monopolios y proveedores exclusivos.

Compromisos específicos

- Acceso a los mercados: el acceso a los mercados es un compromiso negociado en sectores específicos. Puede estar sujeto a varios tipos de limitaciones, por ejemplo, pueden imponerse limitaciones al número de proveedores de servicios, de operaciones de servicios o de personas empleadas en un sector; al valor de las transacciones; a la forma jurídica que debe adoptar el proveedor del servicio; o a la participación de capital extranjero.
- Trato nacional: un compromiso de trato nacional implica que el miembro de que se trate no aplica medidas discriminatorias que beneficien a los servicios nacionales o a los proveedores nacionales de servicios. Así, un miembro no puede adoptar medidas que puedan modificar, de hecho o de derecho, las condiciones de competencia a favor de su propio sector de servicios. Asimismo, la concesión del trato nacional, en un sector determinado, podrá supeditarse a determinados requisitos y estar sujeta a ciertas salvedades.

También existen otros compromisos específicos que imponen otras obligaciones relativas, como la notificación de nuevas medidas que tengan repercusiones considerables sobre el comercio y a la no imposición de restricciones a los pagos y transferencias internacionales.

3.2. SERVICIOS INTRAGRUPO[3]

En el ámbito internacional, la prestación de servicios proviene de un prestador residente en el extranjero, pero uno de los temas que generan mayor problema son los servicios intragrupo, que son los que presta un miembro de las empresas multinacionales (MNE), en favor de otro u otros integrantes del grupo, a cambio de una contraprestación; cuyo monto debe determinarse bajo el principio de plena competencia.

Los grupos multinacionales suelen poner a disposición de sus integrantes un amplio abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales, servicios que pueden incluir funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo.

Las empresas independientes que necesiten de servicios concretos, pueden acudir a empresas especializadas (proveedores de servicios) o encargarse ellas mismas del servicio.

De la misma manera, una MNE que necesite un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes, o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (servicios intragrupo), o ejecutarlo por sí mismo.

Las MNE suelen celebrar una amplia gama de contratos para proveer servicios intragrupo que estarán disponibles para sus miembros, en particular, los servicios administrativos, técnicos, financieros y comerciales. También se pueden incluir servicios gerenciales de gestión, coordinación y funciones de control para todo el grupo.

Los servicios que se pueden prestar dentro de un grupo, pueden diferir significativamente, de ahí que se distingan entre servicios de alto y de escaso valor añadidos.

En cuanto al costo de los servicios, el mismo puede ser asumido por la sociedad matriz, por un integrante del grupo especializado, “un centro de servicios del grupo” o por otro miembro del grupo.

Los servicios intragrupo incluyen servicios legales y contables que son los típicamente obtenidos de empresas independientes externas; así como servicios desarrollados internamente, como los de auditoría central, la asesoría financiera y la capacitación del personal.

Los acuerdos de servicios intragrupo que se prestan, a veces están unidos a contratos por la transferencia de bienes o de intangibles, o la concesión de licencias sobre los mismos. En otros casos, los

contratos de *know-how* contienen un componente de servicio, que hace difícil determinar dónde está la frontera exacta entre la transferencia o la concesión de una licencia y la prestación de los servicios.

También se pueden encontrar servicios auxiliares asociados con la transferencia de tecnología que involucren una transferencia mixta de servicios y de propiedad.

Las actividades de servicios intragrupo pueden variar considerablemente entre las MNE, al igual que el grado de beneficio real o esperado por estos servicios, por uno o más miembros del grupo. Cada caso es particular, depende de sus propios hechos, circunstancias y de los acuerdos convenidos. Por ejemplo, en un grupo descentralizado, la matriz puede limitar su actividad intragrupo a la vigilancia de sus inversiones como accionista dentro de sus filiales. En cambio, en un grupo centralizado o integrado, el consejo de administración y la alta dirección de la empresa matriz pueden tomar todas las decisiones importantes de los asuntos de sus filiales, además de llevar a cabo todas las funciones de *marketing,* capacitación y de tesorería.

En relación con la prestación de servicios intragrupo, fundamentalmente preocupan dos temas que son los que mayor polémica generan desde el punto de vista fiscal:

a) Si los servicios intragrupo efectivamente se han proporcionado.

b) Si la contraprestación se ha fijado bajo el principio de plena competencia.

3.2.1. ACREDITAMIENTO DE LA PRESTACIÓN EFECTIVA DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPO

El acreditamiento de la efectiva prestación de los servicios intragrupo requiere evaluar si un servicio prestado a uno o más integrantes del grupo por otro miembro, le aporta valor económico o comercial que mejore la posición comercial del receptor del servicio.

Otro tema de conflicto se refiere a la carga de la prueba, la que constituye uno de los temas menos resueltos en relación con la prestación de servicios, y en particular lo relativo a “el apoyo en la gestión”, respecto de los cuales se requiere suficiente información de calidad como prueba, lo que obliga a que las empresas hagan un importante esfuerzo en la elaboración de un documento de tipo descriptivo o narrativo, lo suficientemente sólido.

A título meramente indicativo, este documento descriptivo podría incluir:

a) La explicación de la racionalidad de los servicios dentro del contexto general del grupo desde la perspectiva de las dos partes (por ejemplo, economías de escala, eficiencia, necesidad, etcétera).

b) Descripción de los servicios y explicación de los beneficios reales/potenciales.

c) Descripción de la formación de la base de costes y de las claves de reparto, así como del *mark up* aplicado, si fuera procedente.

d) Descripción del proceso interno de control dentro del grupo para, entre otros, eliminar servicios duplicados o servicios de accionistas, definir los costes directos e indirectos a incluir en la base de costes y asegurar la consistencia de las claves de reparto.

e) Explicación de la estructura de los departamentos involucrados en la prestación de los servicios.

f) Explicación sobre la forma de gestión de los servicios prestados a demanda y revisión de los servicios prestados/recibidos junto con el detalle de cómo se incorporan al proceso nuevos servicios o cómo se cesa en servicios prestados.

g) Un documento que proporcione tanto una visión general de la certeza operativa de los servicios de apoyo a la gestión como un documento que provea un nivel de detalle que resulte suficiente en términos generales para la administración tributaria.

3.2.2. CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

El principio de plena competencia se puede acreditar si una empresa independiente, en circunstancias comparables, habría estado dispuesta a pagar por estos servicios proporcionados por un proveedor

independiente, o si la actividad la hubiera realizado por sí misma, ya que, en caso contrario, se puede concluir que la actividad intragrupo no está bajo el principio de plena competencia.

3.2.2.1. EJEMPLOS DE CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

En seguida se presentan algunos casos ejemplificativos, con la advertencia de que, para determinar el principio de plena competencia, al analizar cada uno de los casos individuales, será necesario evaluar los hechos y las circunstancias concretas de éstos.

a) Actividades de *factoring* de deuda, en las que un grupo MNE decide centralizar las actividades por motivos económicos. Este servicio puede ser conveniente para reducir los riesgos cambiarios y de deuda, y minimizar las cargas administrativas.

b) Los servicios de manufactura son otro ejemplo de servicios intragrupo. En estos casos, el productor decidirá qué producir, en qué cantidad y con qué calidad. Aquí los riesgos del productor son bajos, dado que está seguro que toda su producción será adquirida, si se cumplen los requisitos de calidad. En tal caso, la compañía de producción podría ser considerada como prestadora de un servicio intragrupo.

c) Los contratos de investigación son otro ejemplo de un servicio intragrupo, que implican la intervención por personal altamente calificado, como elemento crucial para el éxito. Los acuerdos relativos que pueden adoptar una variedad de formas, desde la realización de programas detallados establecidos por la matriz, hasta acuerdos en los que la compañía de investigación tiene discreción para trabajar bajo lineamientos generales previamente definidos.

d) Otro ejemplo de servicios intragrupo es la administración de licencias. Aquí debe distinguirse la actividad relativa a la administración y cuidado de los derechos de propiedad intangibles, de la explotación de los derechos sobre intangibles. La administración de una licencia a través de servicios intragrupo que se asigne a un miembro del grupo al que se encarga el monitoreo sobre el cumplimiento de los contratos de licencia, así como sus posibles infracciones.

3.2.2.2. SERVICIOS INTRAGRUPO DE BAJO VALOR AÑADIDO

Para cumplir con el principio de plena competencia, las guías de precios regulan una categoría concreta de servicios intragrupo, los denominados “servicios intragrupo de bajo valor añadido”, a los que se aplicará un enfoque simplificado, el cual guarda una estrecha relación con los costos, permitiendo asignar el costo de la prestación de cada categoría a las empresas del grupo que se benefician del uso de esos servicios, y finalmente, aplica el mismo margen de beneficio a todas las categorías de servicios.

3.2.2.2.1 DEFINICIÓN DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPO DE BAJO VALOR AÑADIDO

El primer problema a resolver es la definición relativa a los servicios intragrupo, de bajo valor añadido a los que se puede aplicar el enfoque simplificado.

Para efectos de este enfoque, se consideran servicios intragrupo de bajo valor añadido, aquellos que prestan uno o varios miembros de un grupo multinacional a otro u otros miembros del grupo que:

a) Tengan una función de apoyo.

b) No formen parte de la actividad principal del grupo multinacional (es decir, no generen actividades lucrativas ni contribuyan a las actividades de relevancia económica del grupo multinacional).

c) No requieran el uso de activos intangibles únicos y valiosos ni conduzcan a la creación de intangibles únicos y valiosos, y no impliquen la asunción o el control de un riesgo importante o relevante para el proveedor del servicio ni provoque la aparición de un riesgo importante para dicho proveedor.

3.2.2.2.2. ACTIVIDADES QUE NO SE CONSIDERAN DE BAJO VALOR

Las siguientes actividades no reúnen las características de servicios de bajo valor:

a) Servicios que constituyan la actividad principal del grupo multinacional.

b) Servicios de investigación y desarrollo (que comprenden los de desarrollo de soporte lógico informático –*software*–, salvo que recaigan en el ámbito de los servicios de Tecnología de la Información).

c) Servicios de fabricación y producción.

d) Actividades de compra relacionadas con materias primas u otros materiales utilizados en el proceso de fabricación o producción.

e) Actividades de venta, comercialización y distribución.

f) Operaciones financieras.

g) Extracción, exploración o transformación de recursos naturales.

h) Seguro y reaseguro.

i) Servicios de alta dirección (distintos de la supervisión de los servicios que se consideran intragrupo de bajo valor añadido, conforme a la definición dada en el párrafo 7.45.).

3.2.2.2.3. ACTIVIDADES QUE SE CONSIDERAN DE BAJO VALOR

Se presenta una lista que contiene ejemplos de servicios que probablemente se ajustan a la definición de servicios de bajo valor añadido:

a) Contabilidad y auditoría, por ejemplo, recopilar y revisar información para su uso en los estados financieros; llevanza de los registros contables, preparación de los estados financieros, preparación de auditorías o asistencia en auditorías operativas y financieras, comprobar la autenticidad y fiabilidad de los registros contables y asistencia en la preparación de presupuestos mediante la recopilación de datos e información.

b) Tratamiento y gestión de cuentas pendientes de cobro o pago, por ejemplo, recopilación de los datos de facturación de clientes y tratamiento y comprobación del control de crédito.

c) Actividades de recursos humanos, tales como:

- Dotación de personal, por ejemplo, procesos de contratación, asistencia en la valoración de candidatos y selección y nombramiento de personal, asistencia básica a nuevos empleados, evaluación de resultados y asistencia en materia de orientación profesional, en los procedimientos para el despido de personal y en los programas para el personal despedido.
- Formación de los empleados y desarrollo profesional, por ejemplo, identificación de las necesidades formativas, creación de programas internos de capacitación y mejora profesional, creación de programas de desarrollo de capacidades y de la carrera profesional.
- Servicios en materia salarial, por ejemplo, asistencia y definición de políticas aplicables a sueldos y salarios, prestaciones a los trabajadores, como seguros de salud y de vida, opciones de compra de acciones y planes de pensiones, control de absentismo y cumplimiento del horario, servicios relacionados con las nóminas, incluyendo su confección y el pago de los impuestos correspondientes.
- Desarrollo y vigilancia de los protocolos de salud y prevención de riesgos laborales y ambientales en relación con el empleo.

d) Control y recopilación de datos relativos a salud y prevención de riesgos laborales y ambientales y otros estándares que regulen el sector.

e) Servicios en el ámbito de las Tecnologías de la Información (TI) que no formen parte de la actividad principal del grupo, por ejemplo, la instalación, mantenimiento y actualización de sistemas informáticos utilizados a los fines de la actividad empresarial, los sistemas informáticos de soporte (que pueden incluir los sistemas informáticos utilizados en relación con la contabilidad, la producción, las relaciones con los clientes, recursos humanos y nóminas, sistemas de electrónica); formación sobre el uso y las aplicaciones de los sistemas informáticos y sobre los equipos utilizados para recabar, procesar y presentar la información, elaboración de directrices para el uso de TI, prestación de servicios de telecomunicación, organización de un servicio de asistencia técnica de TI, aplicación y mantenimiento de sistemas de seguridad de TI; asistencia, mantenimiento y supervisión de las redes de TI –de área local (lan), de área amplia (wan), Internet–.

f) Apoyo a comunicaciones internas y externas y a relaciones públicas (excluyendo las actividades específicas de publicidad y comercialización, así como el desarrollo de las estrategias subyacentes).

g) Servicios jurídicos generales prestados por un asesor interno, tales como la redacción y revisión de contratos, acuerdos y otros documentos legales, dictámenes y consultas legales, representación de la sociedad (contenciosos judiciales, arbitrajes, procedimientos administrativos), investigación jurídica y trabajo administrativo para el registro y protección de activos intangibles.

h) Actividades relacionadas con las obligaciones fiscales, por ejemplo, la recopilación de información y preparación de declaraciones tributarias (impuesto sobre la renta, impuestos sobre las ventas, IVA, impuesto sobre el patrimonio, aduanas e impuestos especiales), pago de impuestos, respuesta a auditorías fiscales y asesoría en materia tributaria;

i) Servicios generales de naturaleza administrativa o de secretaría.

La definición de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, alude a su condición de servicios auxiliares que no forman parte de la actividad principal del grupo multinacional. De hecho, la prestación de esos servicios intragrupo de bajo valor añadido puede ser la actividad principal de la entidad legal que los presta.

4. RÉGIMEN FISCAL

4.1. PERSONAS FÍSICAS

Si quien presta los servicios es una persona física extranjera,[4] se considera que la fuente de riqueza[5] se encuentra en territorio nacional, si el servicio se presta en el país. En caso de que el servicio se preste una parte en México y otra parte en el extranjero, se deberá probar la porción del servicio prestada en el extranjero y en caso de no probarlo se presume que todo el servicio se prestó totalmente en México.

También se presume, salvo prueba en contrario, que el servicio se presta en territorio nacional cuando los pagos por dicho servicio se hagan por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país a un residente en el extranjero que sea su parte relacionada.

La tasa del impuesto será el 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, mediante retención que haga la persona que realice los pagos si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a aquél en el que se obtenga el ingreso.

Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en este precepto, tendrán la obligación de expedir comprobante fiscal.

Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo 156 de la LISR, los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador

del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente en los términos de la ley, así como cuando el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención conforme al tercer párrafo del artículo en comento.

El contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto en los términos de este artículo, estará obligado a continuar pagándolo mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional.

Punto importante a señalar es que conforme al artículo 175 de la LISR, para los efectos del Título V (Residentes en el extranjero) se considerarán ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio profesional, los indicados en el artículo 100[6] de esta ley, es decir, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente[7] y cuyos ingresos no estén considerados como salarios.

4.2. RÉGIMEN DE BENEFICIOS EMPRESARIALES CONFORME AL MODELO CDI DE LA OCDE

Conforme a la versión más reciente del Modelo de Convenio de la OCDE, este tipo de rentas quedan reguladas en el artículo 7, relativo a los “Beneficios empresariales”[8] en el que se señala que estos beneficios serán sometidos a imposición en el Estado de residencia del beneficiario, con excepción de que los mismos sean obtenidos por medio de un establecimiento permanente situado en el Estado donde se encuentre dicho establecimiento, en la medida en que los ingresos le sean atribuibles.

4.3. CDI CELEBRADOS POR MÉXICO

Aun cuando en el modelo OCDE fue eliminado el artículo 14,[9] relativo a Servicios Personales Independientes, México tiene celebrados algunos convenios en los que se recogió el artículo 14 referido.

En estos casos:

Las rentas que una persona física residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades de naturaleza análoga con carácter independiente, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo que:

a) Dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante las rentas derivadas de servicios realizados en este otro Estado que sean atribuibles a dicha base fija; o

b) el residente esté presente en el otro Estado Contratante por un periodo o periodos por un total de 183 días, en un periodo de 12 meses; en tal caso, el otro Estado puede someter a imposición la renta atribuible a las actividades desempeñadas en este otro Estado.

La expresión “servicios personales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico o actividades educativas o pedagógicas, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.[10]

5. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En materia del impuesto al valor agregado, los contratos vinculados con la prestación de servicios se consideran importados cuando los servicios prestados por no residentes en el país, sean aprovechados en territorio nacional,[11] mismas que se entienden aprovechadas en el momento que se pague efectivamente la contraprestación,[12] considerando como base gravable el que les correspondería en territorio nacional.[13]

Por otro lado, los servicios se consideran exportados cuando éstos sean prestados por residentes en México y aprovechados en el extranjero.[14]

6. SERVICIOS DE PUBLICIDAD

En materia fiscal internacional, los servicios de publicidad proporcionados por residentes en el extranjero tienen un tratamiento particular en el ISR, pues se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando se pague la publicidad, por un residente en territorio nacional o por uno en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en cuyo caso la tasa de retención aplicable será del 35%.[15]

6.1. APLICACIÓN DE LOS CDI EN MATERIA DE PUBLICIDAD

Un tema que genera debate es si la publicidad puede ser categorizada como "beneficios empresariales" en términos del artículo 7 de los Convenios celebrados por México, en el que se señala que estos beneficios serán sometidos a imposición en el Estado de residencia del beneficiario, con excepción de que los mismos sean obtenidos por medio de un establecimiento permanente situado en el Estado donde se encuentre dicho establecimiento, en la medida en que los ingresos le sean atribuibles.[16]

Para efectos de interpretar el concepto de beneficios empresariales, aplica una regla especial, en cuanto a que cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de este Estado, relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, por lo que para entender el concepto es necesario acudir a lo que la legislación mexicana considerará ingresos por actividades empresariales, en términos de lo señalado en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF), sin embargo, no puede pasarse por alto lo dispuesto por la fracción VI del artículo 175 de la LISR, que establece que no se consideran incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 153 al 173 de la ley.[17]

Por lo que, dado que los contratos de publicidad se encuentran regulados en el artículo 167 de la LISR, es decir, dentro de la excepción de la fracción VI del artículo 175 de la LISR citado, los ingresos derivados por contratos de publicidad, no puedan considerarse como ingresos por actividades empresariales y, por tanto, tampoco como beneficios empresariales.

Lo anterior se corrobora en los siguientes precedentes de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que establece el tratamiento de los ingresos derivados de contratos de publicidad para efectos de los CDI.[18]

Bibliografía

- Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios. Organización Mundial de Comercio. https://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/gatsqa_s.htm
- Código Civil Federal.
- Condon, Bradly. *Comercio Internacional de Servicios.* https://www.google.com.mx/search?q=direccionestrategica.itam.mx%2F...%2FComercio-internacional-de-servicios.doc&rlz=1C1EODB_enMX516MX547&oq=direccionestrategica.itam.mx%2F...%2FComercio-internacional-de-servicios.doc&aqs=chrome..69i58j69i57.8196j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8
- 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 Impuesto sobre la Renta. Sisthemis. 2016.
- De Pina Vara, Rafael. *Derecho Civil Mexicano.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1978.
- Gómez Cotero, José de Jesús. *Efectos Fiscales de los Contratos.* 10a. edición. México, D.F. Dofiscal Thomson Reuters. 2016.
- Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

- *Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed.* Versión (15 July 2014). Sisthemis. 2016.
- Organización Mundial de Comercio. https://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/gatsqa_s.htm
- Quibrera Saldaña, Ricardo. Artículo 14. Servicios Personales Independientes, en *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal.* Coordinador: Alejandro Calderón Aguilera. México, D.F., IFA Grupo Mexicano, A.C., Ed. Themis, 2013, pp. 145 y 146.
- Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de Derecho Civil.* Tomo IV. Contratos. Ed. Porrúa. 1970.
- Sánchez Medal, Ramón. *De los Contratos Civiles.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1980.
- *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (22 July 2010). Sisthemis. 2016.

CAPÍTULO VIII

LA REPRESENTACIÓN, LA COMISIÓN MERCANTIL COMERCIAL INTERNACIONAL Y LA INTERMEDIACIÓN

1. EL MANDATO

1.1. CONCEPTO

Es el contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga.

1.2. CARACTERÍSTICAS

El mandatario obra siempre en nombre del mandante, es un contrato por naturaleza oneroso y sólo bajo pacto en contrario será gratuito.

Es un contrato *intuitu personae,* por lo que termina con la muerte de cualquiera de las dos partes, además el contrato debe ser cumplido directamente por el mandatario.[1]

1.3. FORMA

Es un contrato formal.

1.4. ESPECIES

Civil: mandato y mercantil: la comisión.

Puede ser especial para uno o varios actos jurídicos concretos expresamente determinados y general con tres subespecies: actos de dominio, actos de administración y pleitos y cobranzas.[2] El mandato especial requiere cláusula especial.

En el mandato debemos distinguir dos especies: el mandato representativo y el mandato no representativo.

1.5. PODER

Es la facultad concedida a una persona, llamada representante, para obrar en nombre y por cuenta de otra llamada representada. Tiene tres fuentes: la ley, una resolución judicial o la voluntad de una persona a través del contrato de mandato.

1.6. LA REPRESENTACIÓN

Es la acción de representar, esto es, el acto por virtud del cual una persona dotada de poder, llamada representante, obra en nombre y por cuenta de otra, llamada representada. Toda representación supone o exige un poder, es decir, la facultad de representar y la representación es el ejercicio mismo de esa facultad.

El efecto de la representación es que el acto que realiza el representante en nombre del representado, produce efectos jurídicos activos y pasivos, directamente sobre el patrimonio de este último.

El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a realizar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga, y puede ser:

a) Representativo si el mandante le concede un poder o facultad para que actúe en nombre de aquél, y

b) Mandato sin representación.

1.7. ELEMENTOS PERSONALES

1.7.1. EL MANDANTE

Es la persona que encarga la ejecución de actos jurídicos.

1.7.2. EL MANDATARIO

Es quien se obliga a realizar actos por cuenta de aquél.

1.8. ELEMENTOS REALES

1.8.1. OBJETO

Son los actos jurídicos a realizar por el mandatario. Así, sólo pueden ser objeto del mandato aquellos actos que no sean estrictamente personales del interesado, y éstos deben ser lícitos, jurídicos y no materiales.

1.8.2. LA RETRIBUCIÓN

Se fija ésta por pacto expreso de las partes y habría que acudir a los usos del lugar y, en defecto de ellos, a juicio de peritos.

1.9. ELEMENTOS FORMALES

El poder es formal cuando se hace constar en escritura pública o en carta poder ante dos testigos, ratificadas las firmas ante notario o autoridad judicial o administrativa. Si el valor del negocio para el que se confiere no excede de 1,000 veces el Salario Mínimo General Vigente en el Distrito Federal[3] al momento de otorgarse el poder es formal y se otorga en carta poder o en escrito firmado ante dos testigos. Cuando el interés del negocio para el que se confiere sea superior al equivalente de mil veces la Unidad de Cuenta de la Ciudad de México vigente al momento de otorgarse, debe constar en escritura pública.

Sólo puede ser verbal el mandato cuando el interés del negocio no exceda de 50 veces el Salario Mínimo General Vigente en el Distrito Federal[4] al momento de otorgarse.

Cuando al mandato le falta alguna formalidad, no existe posibilidad de ejercitar por una de las partes la acción pro forma. La única manera de convalidar el mandato deficiente es a través de la ratificación.

El mandato es un acto por naturaleza revocable o renunciable.

1.10. OBLIGACIONES DEL MANDATARIO

a) Rendir cuentas. Informar al mandante sobre la ejecución del mandato.

b) Ejecutar el mandato. Ejecución que es en forma personal, pues se trata de un contrato *intuitu personae* y sólo por excepción y salvo pacto expreso es delegable en terceros.

El mandato debe ejecutarse dentro de los límites señalados o facultades que le fueron conferidas, de manera que si no recibió instrucciones del mandante, deberá consultar a éste y si ello no fuere posible, debe obrar conforme a la naturaleza misma del negocio, y si no fuere posible, con prudencia, como si se tratase de un negocio propio.

1.11. OBLIGACIONES DEL MANDANTE

a) Pagar la retribución convenida. Por naturaleza es un acto oneroso y por excepción es gratuito.

b) Reembolso de las expensas o gastos erogados durante el desempeño del mandato.

c) Cumplir las obligaciones contraídas a nombre del mandante por el mandatario.

2. LA COMISIÓN MERCANTIL

La comisión mercantil nace de la relación existente entre el comerciante y otra persona, a la cual se le encargaba la compra o venta de mercancías, hacia mercados del mismo lugar o lugares lejanos.

2.1. CONCEPTO

La comisión es un contrato típico, regulado por el Código de Comercio en sus artículos 273 a 308. La definición que se da a este contrato es la de mandato aplicado a los actos de comercio.

2.2. CARACTERÍSTICAS

Es un mandato particular en el que el comisionista necesariamente debe ser comerciante y, el objeto un acto de comercio. El comisionista es un auxiliar del comercio en cuanto facilita la realización de los actos de comercio que se le encomiendan, y es un auxiliar independiente, puesto que presta sus servicios a los comerciantes en general.

El contrato puede ser con o sin representación; en el primer caso, el comisionista obra en nombre del comitente, mientras que en el segundo actúa a nombre propio.

2.3. ELEMENTOS PERSONALES

2.3.1. EL COMITENTE

Éste debe tener capacidad general para contratar, y puede ser un representante, en cuyo caso debe contar con la autorización para actuar en nombre y por cuenta de su mandante.

2.3.2. EL COMISIONISTA

Esta persona debe contar con la capacidad general para contratar y, en especial, para ejecutar actos de comercio.

2.4. ELEMENTOS REALES

2.4.1. EL ACTO DE COMERCIO

Cualquier acto de comercio regulado dentro del artículo 75 del Código de Comercio.

2.4.2. LA REMUNERACIÓN O RETRIBUCIÓN

La remuneración también se conoce como: comisión, honorario, cuota, compensación, premio y contraprestación. Debe distinguirse de los gastos y desembolsos, así como de los fondos, los cuales son cantidades que se destinan a la ejecución del mandato y cuyo uso resulta en beneficio del comitente. Esta remuneración suele pactarse sobre la base de porcentaje sobre ventas o compras o sobre una cantidad fija o una combinación de éstas.

2.5. FORMAS

El comisionista para desempeñar su encargo, no necesitará poder constituido en escritura pública, y le es suficiente recibirlo por escrito o de palabra, pero cuando haya sido verbal se ha de ratificar por escrito antes de que el negocio concluya.[5]

2.6. OBLIGACIONES

2.6.1. DEL COMISIONISTA

Ejecutar la comisión es un contrato *intuitu personae*.

El comisionista debe desempeñar por sí los encargos que recibe, y no puede delegarlos sin estar autorizado para ello. Bajo su responsabilidad podrá emplear, en el desempeño de su comisión, dependientes en operaciones subalternas que, según costumbre, se confíen a éstos (artículo 280 del Código de Comercio).

Respetar las instrucciones que le dé el comitente. Estas instrucciones pueden ser:

a) Imperativas. Precisas, minuciosas y complejas.

b) Indicativas. Se dan instrucciones parciales y se deja el resto al arbitrio del comisionista.

c) Facultativas. Se le da libertad de contratar.

El comisionista debe informar al comitente oportuna y frecuentemente de los hechos y circunstancias que interesan al negocio.

Tiene obligación de rendir cuentas.

Cuando el comisionista actúa en nombre propio, está obligado a asumir las obligaciones que contrató.

Prohibiciones:

a) No puede delegar su encargo.

b) Le está prohibido alterar las marcas de los efectos vendidos o comprados.

c) No puede vender fiado ni a plazos.

d) Salvo autorización del comitente, no puede comprar ni para sí ni para otro lo que se le haya mandado vender o comprar.

2.6.2. DEL COMITENTE

Proveer de fondos al comisionista o sufragar los gastos de éste, salvo pacto en contrario, también puede pactarse que se haga mediante reembolso de gastos al comitente.

Pagar la comisión. Respecto de esta obligación, puede pactarse el que se haga sujeto a resultados.

2.7. LA COMISIÓN MERCANTIL INTERNACIONAL

En un contrato internacional, refiere Vásquez del Mercado,[6] hay que tomar como base la voluntad de las partes, los usos y costumbres que existen en el lugar que contratan, la legislación que van a aplicar y los documentos que han firmado sus países con relación a convenciones sobre comercio.

Internacionalmente, nos advierte el citado autor, no existe un instrumento que sirva como base sobre su estructura y naturaleza, lo que lleva a que los países traten de realizarlo de acuerdo a su legislación o a una legislación extranjera, pero, sobre todo, a las convenciones que pudieran haber pactado con el país contratante.

En este contrato son relevantes la voluntad de las partes y las obligaciones a las que éstas decidan someter el contrato. El objeto principal del contrato es llevar a cabo el intercambio de mercancías, servicios, derechos, etcétera, por medio de un tercero, y como objeto secundario aquel servicio, mercancía o derecho del cual se está intermediando.

Por eso el autor recomienda que las partes establezcan un medio de solución de controversia, independientemente de si en alguna convención se encuentra preestablecido un mecanismo de solución; y la razón de su recomendación obedece a que estas soluciones deben ser muy explicitas, y tenerse certeza de que las partes están de acuerdo con el método, evitando con ello el riesgo de que en algunas legislaciones o convenciones se proteja a sus nacionales, como la manera más común de obligar al comitente a cubrir determinadas cantidades por concepto de indemnización.

3. CONTRATO DE MEDIACIÓN

3.1. CONCEPTO

Es aquel contrato por cuya virtud, una de las partes (mediador) se compromete a indicar a otra (comitente) la oportunidad de concluir un negocio jurídico o a servirle de intermediario en esta conclusión, a cambio de una retribución llamada comisión o premio.

3.2. CARACTERÍSTICAS

El mediador es quien facilita la conclusión de un contrato o negocio, pero sin intervenir en él, y sin comprometerse a lograr determinado resultado; actúa con independencia de las partes como colaborador independiente; es un colaborador ocasional, y puede ser contratado por una o por las dos partes contratantes, sin existir prohibición alguna como en la comisión.[7]

3.3. ELEMENTOS

3.3.1. PERSONALES

3.3.1.1. EL MEDIADOR

Es quien intermedia entre las partes para facilitar el negocio.

3.3.1.2. LOS COMITENTES

Son comerciantes que tienen interés en la realización del negocio.

3.3.2. REALES

3.3.2.1. LOS SERVICIOS DE MEDIACIÓN

Estos servicios consisten en poner en contacto a dos o más personas con la finalidad de concluir el negocio jurídico, como por ejemplo: transmitir declaraciones recíprocas; procurar acercamientos entre los contratantes; asesoría en la negociación, y otras. Es importante distinguir este contrato del de comisión mercantil, la comisión mercantil es el mandato otorgado al comisionista para ejecutar actos de comercio por cuenta del comitente, mientras que la mediación mercantil es la actividad que desarrolla el mediador para relacionar a los contratantes.[8]

3.3.2.2. LA REMUNERACIÓN

Comisión, premio, corretaje; puede pactarse en dinero o en especie o en ambos. Además, es independiente del reembolso de gastos.

3.4. OBLIGACIONES DEL MEDIADOR

a) Realizar su actividad en cumplimiento del contrato principal, facilitando al comitente toda la información relativa para la celebración del contrato y su conclusión.

b) Informar al comitente de todas sus gestiones.

c) Actuar con confidencialidad, es decir, guardar el secreto respecto a la información e instrucciones que recibe del comitente y sobre el desarrollo de su actividad.

d) Cumplir personalmente con sus obligaciones.

3.5. OBLIGACIONES DE LOS COMITENTES

- Pagar la comisión.
- Reembolsar los gastos al mediador.

3.6. MODALIDADES

Existen dos modalidades: la *exclusiva* y la *subcomisión.*

4. AGENCIA

4.1. CONCEPTO

Es un contrato por el que una parte asume de manera estable el encargo de promover, por cuenta de la otra, mediante retribución, la conclusión de contratos en una zona determinada.

4.2. CARACTERÍSTICAS

Es un contrato a plazo determinado, en que el agente es un comerciante independiente y tiene por objeto promover y concluir negocios en interés del empresario y del propio agente, quien actúa en nombre del empresario a cambio de una retribución que generalmente depende del resultado; suele pactarse en exclusiva para determinada zona o territorio.

Este contrato podría considerarse como una variante del contrato de comisión mercantil; sin embargo, para analizar sus efectos habrá que atender a lo expresamente pactado por las partes.

4.3. ELEMENTOS PERSONALES

4.3.1. AGENTE

a) De esta manera se designa al comerciante independiente que realiza los negocios dentro de la zona establecida por cuenta del empresario.

b) El agente es su propia empresa y su labor no se realiza de modo subordinado.

c) El agente puede actuar. Con representación o sin representación, también puede ser agente exclusivo o sin exclusividad.

4.3.2. EMPRESARIO

Es el comerciante quien realiza el negocio principal.

4.4. ELEMENTOS REALES

4.4.1. ACTIVIDAD

Que consiste en la ejecución del contrato, es decir, el promover o fomentar negocios y concluir contratos por cuenta del empresario.

4.4.2. LA RETRIBUCIÓN

Suele fijarse mediante un porcentaje sobre los contratos concluidos o los pedidos u órdenes de compra logrados para su mandante.

4.5. FORMA

Por ser un contrato atípico, no existe forma en este tipo de contrato.

4.6. OBLIGACIONES

4.6.1. DEL AGENTE

a) Promover o concluir los negocios en interés del empresario.

b) Cooperar para la conclusión de negocios con terceros.

c) Seguir las instrucciones del empresario.

d) Informar al mandante en los términos pactados por el contrato.

e) Cumplir por sí mismo el contrato.

4.6.2. DEL EMPRESARIO

a) Pagar la retribución o comisión.

b) Facilitar los elementos al agente para el desarrollo de su actividad, tales como: catálogos, listas de precios, manuales, etcétera.

c) Reembolso de gastos al agente.

d) Tiene derecho de inspeccionar y conocer la contabilidad y administración del agente.

e) Cumplir con el pacto de exclusiva, cuando así se hubiese pactado.

4.7. CONTRATO DE AGENCIA COMERCIAL INTERNACIONAL

En virtud del contrato de agencia comercial, refiere Ortega Giménez,[9] una persona física o jurídica –el agente– se obliga, como intermediario independiente, de manera continuada y a cambio de una remuneración, a promover (agente negociador) y/o a contratar (agente contratante) operaciones de comercio por cuenta y en nombre de otra –el principal– sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones.

Así, el autor define el contrato de agencia comercial internacional como aquel contrato en virtud del cual una de las partes, denominada "agente" (persona física o jurídica), se obliga frente a otra, llamada "principal", de manera continuada o estable y a cambio de una remuneración, a promover en un determinado territorio actos y operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir el riesgo y ventura de tales operaciones.

El fundamento de esta modalidad contractual es que se trata de una de las técnicas de distribución de bienes y servicios más eficaces desde el punto de vista costo-beneficio, ya que las empresas, como es lógico, no pueden establecer sedes en cada uno de los países a los que exportan sus productos.

La diferencia principal entre el contrato de concesión mercantil y el de agencia, se halla en el tipo de relación existente entre el empresario principal y el distribuidor. En el caso del concesionario, éste actúa en su nombre y por cuenta propia, mientras que el agente lo hace en nombre y por cuenta del principal. A través del contrato de concesión, el empresario principal se asegura una correcta distribución de sus productos sin correr riesgos o asumir las responsabilidades propias de quien utiliza la intermediación de distribuidores menos independientes que el concesionario (como el agente).

5. EFECTOS FISCALES

La nota común de todos los contratos anteriores, es que se trata de contratos de servicios, cuyo contenido obligacional son obligaciones de hacer, a cargo del prestador del servicio, quien actúa bajo diferentes modalidades, ya sea en nombre propio y de manera independiente, o en nombre y por cuenta y orden de quien le ha contratado.

La forma de actuar del prestador de servicio, en estos contratos, se torna muy importante para efectos fiscales, en la medida que pueda llegar a conformar la figura del establecimiento permanente.

5.1. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Conforme a la legislación mexicana, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen,[10] parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, por cuenta y orden del residente en el extranjero.[11]

De manera específica se señala que constituyen establecimiento permanente, entre otros:

a) Las agencias.

b) Un agente dependiente que realiza actividades por cuenta de una persona física o moral residente en el extranjero aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos en nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendentes a la realización de las actividades de éste en el país (un mandatario).[12]

c) Un agente independiente, persona física o moral, a través del cual actúa en territorio nacional un residente en el extranjero, cuando la actuación del primero no es en el marco ordinario de su actividad,[13] entendiéndose como tal:

- Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- Ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- Efectúe operaciones con el residente en el extranjero, utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

d) De manera específica se excluye[14] del concepto establecimiento permanente, la utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero (comisionista de compras).[15]

Punto importante a destacar es la restricción que tienen los establecimientos permanentes, en materia de deducciones,[16] ya que éstos no podrán deducir las remesas que efectúen a la oficina central o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando las remesas se hagan a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas.

5.2. RÉGIMEN DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

En el caso del contrato de mandato, y en cuanto a su tratamiento fiscal, los remito al Capítulo 5 de la presente obra.

En lo que se refiere a los contratos de comisión, mediación y agencia, dada su naturaleza mercantil,[17] los mismos se ubican en el régimen de actividades empresariales,[18] por lo que cuando la actividad de este tipo de prestadores se realice en el extranjero, estos beneficios serán sometidos a imposición en el Estado de residencia del beneficiario, con excepción de que los mismos sean obtenidos por medio de un establecimiento permanente en los términos previamente señalados.

Al respecto, cabe señalar que conforme a la versión más reciente del Modelo de Convenio de la OCDE, se recoge el criterio anterior, en el sentido de que este tipo de rentas quedan reguladas en el artículo 7, relativo a los “Beneficios empresariales”,[19] por lo que serán sometidos a imposición en el Estado de residencia del beneficiario.

5.3. DEDUCCIÓN DE LOS PAGOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO POR CONCEPTO DE COMISIONES

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) mexicana permite la deducción de los pagos por conceptos de comisiones a comisionistas y mediadores, residentes en el extranjero,[20] siempre y cuando los contribuyentes que efectúen los pagos prueben que quienes perciban esos pagos están registrados para efectos fiscales en el país en que residan o que presentan declaración periódica del impuesto en dicho país.[21]

5.4. COMISIONES PAGADAS A CONTRIBUYENTES SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES[22]

Cabe señalar que existe una regla especial respecto a los pagos a residentes en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes por concepto de ingresos por mediaciones, en cuyo caso se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando quien hace el pago sea residente en México o sea un establecimiento permanente de un residente en el extranjero.

Al respecto, se consideran ingresos por mediaciones los pagos por comisiones, corretajes, agencia, distribución, consignación o estimatorio y, en general, los ingresos por la gestión de intereses ajenos.

En este supuesto, la tasa de retención será del 40% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos, misma que debe enterarse mediante declaración que se presentará dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la operación ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales.

5.5. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En materia del impuesto al valor agregado, los contratos vinculados con la prestación de los servicios materia de este Capítulo, se consideran importados cuando los servicios prestados por no residentes en el país, sean aprovechados en territorio nacional,[23] mismas que se entienden aprovechadas en el momento en que se paguen efectivamente,[24] considerando como base gravable el que les correspondería en territorio nacional.[25]

Por otro lado, los servicios se consideran exportados cuando éstos sean prestados por residentes en México y aprovechados en el extranjero.[26]

Bibliografía

- Arce Gargollo, Javier. *Contratos Mercantiles Atípicos.* Ed. Trillas. México, D.F. 1985.
- *Código Civil Federal.* Ed. Porrúa. México, D.F. 2016.
- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Compilación Fiscal Correlacionada. Dofiscal Thomson Reuters. México, D.F. 2017.
- *Código de Comercio.* Ed. Porrúa. México, D.F. 2016.
- Dávalos Mejía, L. Carlos. *Títulos y Contratos de Crédito. Quiebras.* Ed. Harla. México, D.F. 1984.
- De Pina Vara, Rafael. *Derecho Civil Mexicano.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1978.
- García González Jorge, Cruz Hernández Humberto. “Artículo 5. Establecimiento permanente”. En *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal.* Segunda parte. Coordinadores: Alejandro Héctor Calderón Aguilera, Juan Carlos Roa Jacobo y Patricia Ofelia López Padilla Barrera. México, D.F. IFA Grupo Mexicano A.C. Ed. Themis. 2015.
- Gómez Cotero, José de Jesús. *Efectos Fiscales de los Contratos.* Ed. Dofiscal Thomson Reuters. 10a. edición. México, D.F. 2016.
- Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, Compilación Fiscal Correlacionada. Dofiscal Thomson Reuters. 2017.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento. Compilación Fiscal Correlacionada. Dofiscal Thomson Reuters. México, D.F. 2017.
- Mantilla Molina, Roberto. *Derecho Mercantil*. Ed. Porrúa. México, D.F. 1982.
- Natera Christian R. Nueva *Cláusula de Establecimiento Permanente por Servicios. ¿En qué Casos Aplicaa?* Derecho Fiscal Internacional. Temas Selectos. México, D.F. Ed. Porrúa. Instituto Tecnológico Autónomo de México e International Fiscal Associatión. Grupo Mexicano, A.C. 2011.
- Ortega Giménez, Alfonso. *Contratación Internacional Práctica. Cómo Evitar los Riesgos Contractuales en el Comercio Internacional.* ICEX España Exportación e Inversiones. 2013, pp. 22 a 36.
- Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de Derecho Civil.* Tomo IV, *Contratos.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1970.
- Sánchez Medal, Ramón. *De los Contratos Civiles.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1980.

- Vásquez del Mercado Cordero, Óscar. *Contratos Mercantiles Internacionales.* 2a. edición. Ed. Porrúa. México, D.F. 2011.

CAPÍTULO IX

CONTRATOS DE MUTUO Y LA SUBCAPITALIZACIÓN O CAPITALIZACIÓN DELGADA

1. EL MUTUO

1.1. CONCEPTO

El mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otra cosa fungible al mutuatario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad.[1]

1.2. ESPECIES

El mutuo puede ser *simple* o *con interés,* y *civil* o *mercantil.* El mutuo es un préstamo de consumo que autoriza al mutuatario a hacer un uso cualquiera de la cosa, en la cual se permite el consumo del dinero.

El mutuo será mercantil cuando el destino de la cosa sea actos de comercio, por esencia es un préstamo con interés porque responde al espíritu de lucro.

1.3. ELEMENTOS

1.3.1. PERSONALES

1.3.1.1. EL MUTUANTE

Quien entrega el préstamo se conoce como mutuante. Sólo puede serlo quien tenga la facultad de disposición de la cosa otorgada en mutuo.

1.3.1.2. EL MUTUATARIO

Quien recibe el préstamo se denomina el mutuatario.

1.3.2. REALES

1.3.2.1. EL OBJETO

El objeto de este tipo de contrato puede ser dinero o cosas fungibles.

Cuando se prestan cosas fungibles, se entiende que las mismas se entregan en propiedad, de manera que el mutuatario pueda disponer de la cosa consumiéndola, con la condición de que al plazo de devolución entregue al mutuante bienes de la misma especie, cantidad y calidad.

1.3.2.2. EL INTERÉS

Es la contraprestación que el mutuatario paga al mutuante como consecuencia de lo que recibe.

La tasa de interés quedará siempre pactada por las partes.

1.4. FORMA

Desde el punto de vista civil no existe regulación que establezca forma alguna, por lo que se le considera consensual; sin embargo, la forma escrita es un elemento de prueba de la relación contractual.

1.5. OBLIGACIONES

1.5.1. DEL MUTUANTE

- Entregar la cosa objeto del mutuo en el lugar y tiempo convenidos.
- Responder de los perjuicios que sufra el mutuatario por la mala calidad o vicios ocultos de la cosa prestada.
- Responder por la evicción.

1.5.2. DEL MUTUATARIO

Devolver el objeto del mutuo en el plazo y lugar convenidos, y en caso de que no hubiera plazo, salvo casos específicos señalados por la ley, aplicarán las reglas de pago de las obligaciones. Si el pago es de bienes fungibles, el mutuatario deberá restituir bienes de la misma especie, cantidad y calidad, y si ello no fuere posible, la obligación será satisfecha pagando su valor al tiempo y lugar en que se hizo el préstamo a juicio de peritos.

Si el préstamo es en dinero, debe pagarse devolviendo una cantidad igual a la recibida, y si se trata de moneda extranjera, la alteración que ésta experimente en valor será en daño o beneficio del mutuatario.

Pagar intereses en el caso que así se hubiere estipulado, existiendo libertad de los contratantes para fijar la tasa. El problema de la usura queda protegido por el artículo 2395 del Código Civil que da al juez la posibilidad de reducir equitativamente el interés hasta el tipo legal, apreciando para tal efecto las circunstancias del contratante, como son la inexperiencia o la ignorancia del deudor.[2]

La anterior limitante no existe en materia mercantil, lo que ha provocado un sinnúmero de injusticias, mismas que se han agudizado en nuestros días, particularmente en lo que se refiere a la materia bancaria.

En materia mercantil, una de las figuras que adopta el mutuo es el denominado crédito.

2. EFECTOS FISCALES

2.1. PARA EL MUTUATARIO RESIDENTE EN MÉXICO

Para el mutuatario, los intereses que éste pague a sus acreedores serán deducibles[3] si cumple determinados requisitos:[4]

a) Que se hayan invertido en los fines del negocio.

b) Que no se otorguen préstamos a terceros.

c) Que cuando se utilicen para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos, éstos sean deducibles, y cuando lo sean parcialmente, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

d) Que los intereses correspondan a los de mercado y cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

2.2. PARA EL MUTUANTE RESIDENTE EN EL EXTRANJERO

Cuando quien perciba los intereses sea un residente en el extranjero, la LISR establece diversas reglas.[5]

2.2.1. FUENTE DE RIQUEZA EN MÉXICO

Se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando:

a) En el país se coloque o se invierta el capital.[6]

b) Cuando los intereses se paguen por un residente en el país.

c) Cuando los intereses se paguen por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

2.2.2. CONCEPTO DE INTERÉS

Para efectos de los pagos a residentes en el extranjero, se consideran intereses:

a) Los rendimientos de créditos de cualquier clase, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios.

b) Los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores.

c) Los premios pagados en el préstamo de valores.

d) Los descuentos por la colocación de títulos valor, bonos u obligaciones.

e) Las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de la apertura o garantía de créditos, aun cuando éstos sean contingentes.

f) Los pagos que se realizan a un tercero con motivo de apertura o garantía de créditos aun cuando éstos sean contingentes.

g) Los pagos que se realizan a un tercero con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase.

h) La ganancia que se derive de la enajenación de los títulos colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 8[7] de la ley.

i) La ganancia en la enajenación de acciones de los fondos de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión y de los fondos de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 80[8] de la ley.

j) Los ajustes a los actos por los que se deriven ingresos a los que se refiere este artículo que se realicen mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive de los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión.

2.2.3. TASAS DE IMPUESTO

El impuesto se pagará mediante retención que se efectuará por la persona que realice los pagos y se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso corresponda conforme al tipo de intereses que se paguen.

…

I. 10% en los siguientes casos:

a) A los intereses pagados a las siguientes personas, siempre que proporcionen al Servicio de Administración Tributaria la información que éste solicite mediante reglas de carácter general sobre financiamientos otorgados a residentes en el país.

1. Entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los intereses.

2. Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, siempre que sean los beneficiarios efectivos[9] de los intereses.

Tendrán el tratamiento de bancos extranjeros las entidades de financiamiento de objeto limitado residentes en el extranjero, siempre que cumplan con los porcentajes de colocación y captación de recursos que establezcan las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y sean los beneficiarios efectivos de los intereses.

3. Entidades que coloquen o inviertan en el país capital que provenga de títulos de crédito que emitan y que sean colocados en el extranjero entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

a) A residentes en el extranjero que coloquen títulos en un país sin tratado.

b) A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de los títulos de crédito colocados a través de bancos o casas de bolsa, en un país con el que México no tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición, siempre que por los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondiente se haya presentado la notificación que se señala en el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley del Mercado de Valores, ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de conformidad con lo establecido en dicha Ley.

c) A la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes. En este caso, se deberá recaudar por el enajenante residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en nombre y por cuenta del residente en el extranjero y deberá enterarse dentro de los 15 días siguientes a la enajenación de los derechos de crédito.

II. 4.9% en los siguientes casos:

a) A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, así como la ganancia proveniente de su enajenación, los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple que para los efectos de esta Ley formen parte del sistema financiero o de organizaciones auxiliares de crédito, así como los colocados a través de bancos o casas de bolsa en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición, siempre que por los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondiente se

haya presentado la notificación que se señala en el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley del Mercado de Valores, ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de conformidad con lo establecido en dicha Ley y se cumplan con los requisitos de información que se establezcan en las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de que no se cumpla con los requisitos antes señalados, la tasa aplicable será del 10%.

b) A los intereses pagados a entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o el Banco Central, participe en su capital social, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los mismos y cumplan con lo establecido en las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

III. 15%, a los intereses pagados a reaseguradoras.

IV. 21%, a los intereses de los siguientes casos:

a) Los pagados por instituciones de crédito a residentes en el extranjero, distintos de los señalados en las fracciones anteriores de este artículo.

b) Los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.

c) Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para la habilitación y avío o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato.

Cuando los intereses a que se refiere esta fracción sean pagados por instituciones de crédito a los sujetos mencionados en la fracción I de este artículo, se aplicará la tasa a que se refiere esta última fracción.

V. A los intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores, se les aplicará la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

Cuando los intereses deriven de títulos al portador sólo tendrá obligaciones fiscales el retenedor, quedando liberado el residente en el extranjero de cualquier responsabilidad distinta de la de aceptar la retención.

No se causará el impuesto a que se refieren los párrafos anteriores cuando los intereses sean pagados por establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país a que se refiere el artículo 48 de esta Ley.

Las tasas previstas en las fracciones I y II de este artículo, no serán aplicables si los beneficiarios efectivos, ya sea directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, perciben más del 5% de los intereses derivados de los títulos de que se trate, y son:

1. Accionistas de más del 10% de las acciones con derecho a voto del emisor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, o

2. Personas morales que en más del 20% de sus acciones son propiedad del emisor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas.

En los casos señalados en los numerales 1 y 2 anteriores, la tasa aplicable será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la Ley (35%). Para estos efectos se consideran personas relacionadas cuando una de ellas posea interés en los negocios de la otra, existan intereses comunes entre ambas, o bien, una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllas.

2.2.4. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los intereses se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los 15 días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

2.2.5. INTERESES EXENTOS

Se exceptúan del pago del ISR los siguientes intereses:

a) Los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de bonos por ellos emitidos, adquiridos y pagados en el extranjero.

b) Los que se deriven de créditos a plazo de tres o más años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero dedicadas a promover la exportación mediante el otorgamiento de préstamos o garantías en condiciones preferenciales.

c) Los que se deriven de créditos concedidos o garantizados en condiciones preferenciales por entidades de financiamiento residentes en el extranjero a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, siempre que estas últimas los utilicen para el desarrollo de actividades de asistencia o beneficencia.

d) Los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de títulos de créditos emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

En el caso de que no sea posible identificar al residente en el extranjero de los intereses provenientes de los créditos o títulos a que se refiere el párrafo anterior, los intermediarios financieros no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente ni tendrán la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

3. TRATAMIENTO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

3.1. MODELO OCDE. ARTÍCULO 11[10]

El Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble tributación regula el tema de los intereses en su artículo 11, estableciendo como regla, que los intereses procedentes del Estado Contratante de la fuente, que sean pagados a un residente de otro Estado, se someterán a imposición en el Estado de Residencia.

El propio convenio establece que los intereses procedentes de un Estado Contratante pueden también someterse a imposición en el Estado de la fuente conforme a su legislación, si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, en cuyo caso, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de este límite.

Punto relevante es que, de acuerdo a los lineamientos de los convenios, el término “intereses” empleado en este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de derecho a participar en los beneficios del deudor o no, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, bonos u obligaciones. Las penalizaciones por mora en el pago no se considerarán intereses a efectos del presente artículo.[11]

Asimismo, se establece que las disposiciones relativas al tema de los intereses contenidas en los párrafos 1 y 2 del artículo 11, no se aplican cuando el beneficiario efectivo de los intereses, sea residente de un Estado Contratante, y realice su actividad en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, a través de un establecimiento permanente situado en él y los títulos de crédito respecto de los cuales se paguen los intereses estén vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente, en cuyo caso aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE).

Intereses atribuibles al establecimiento permanente. El párrafo 5 del convenio señala que los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, ya sea residente de un Estado contratante o no, y que tenga en el Estado Contratante un establecimiento permanente relacionado con el origen del endeudamiento o donde los intereses sea pagados, y éstos sean soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.

Intereses entre partes relacionadas. En los casos en que existan relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, y el importe de los intereses, considerando el crédito que les dé origen, exceda del que habrían convenido entre el pagador y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del presente artículo no se aplicarán sobre importe excedente. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

3.2. CDI CELEBRADOS POR MÉXICO

Tomando en consideración que lo obligatorio es el convenio que en lo particular hayan celebrado dos Estados, analizaré a manera de ejemplo Convenio celebrado entre México y los Estados Unidos de América,[12] por ser aquél con el que nuestro país tiene el mayor número de relaciones comerciales.

El convenio sigue el modelo OCDE en el sentido de que los intereses serán sometidos a gravamen en el país de residencia de quien los cobre, pudiendo ser gravados en el Estado de la fuente de acuerdo a su legislación; sin embargo, cuando el acreedor sea el beneficiario efectivo de los intereses y sea residente en el otro Estado Contratante, se establecen limitaciones en cuanto al monto que se puede cobrar en el Estado de la fuente, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, y lo señalado en inciso a) del protocolo (10), en relación con este párrafo.

> **a)** 4.9 por ciento del importe bruto de los intereses provenientes de:
>
> **(i)** préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bancos 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;[13]
>
> **b)** 10 por ciento 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,[14] y

c) 15 por ciento 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)*[15] serán sometidos a imposición de conformidad con el Derecho interno del Estado del que provengan los intereses.

3. Durante un periodo de cinco años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente artículo.[16]

a) la tasa del 10 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso a) del párrafo 2; y

b) la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso b) del párrafo 2.

4. No obstante las disposiciones de los párrafos 2 y 3, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses cuando:[17]

a) el beneficiario efectivo sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en el inciso a);

c) el beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios al amparo de uno o más planes establecidos para otorgar pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios a los empleados y siempre que su renta esté generalmente exenta de impuesto en este Estado Contratante;

d) los intereses procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el “Export-Import Bank” o el “Overseas Private Investment Corporation”; o

e) los intereses proceden de los Estados Unidos y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C. o Nacional Financiera, S.N.C.

El párrafo 5 define el término “intereses”, de manera congruente con el modelo OCDE, señala que significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusulas de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, 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.[18]

De igual manera, el párrafo 6 recoge la calificación de los intereses como Beneficios Empresariales o como Servicios Personales Independientes, cuando en el país de la fuente, el beneficiario de los intereses se realiza en el otro Estado Contratante su actividad a través de un establecimiento permanente o una base fija situada en este otro Estado.

El párrafo 7 establece una regla de asignación de los intereses que se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija y soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde están situados el establecimiento permanente o la base fija.

Finalmente, el párrafo 8 recoge la regla aplicable a partes relacionadas, en el sentido de que los intereses que excedan al monto que hubieran pactado partes independientes, el importe excedente será sometido a imposición por el Estado de la fuente, de acuerdo con lo establecido en legislación y el convenio.

3.3. ANÁLISIS DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS PARA EFECTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El Plan de Acción BEPS 2015 informa sobre la Acción 4 (Limitar la erosión de la base que implica deducciones de intereses y otros pagos financieros)

El tema es importante, porque se incluye una directriz sobre las transacciones financieras, en la que se abordan cuestiones específicas relacionadas con la fijación de precios de las transacciones financieras, por ejemplo: funciones de tesorería, préstamos intragrupo, (agrupación) mancomunación de efectivo, coberturas, garantías y seguros cautivos.

El objetivo es determinar si las condiciones de ciertas transacciones financieras entre empresas asociadas cumplen con el principio de plena competencia, para las actividades de tesorería, incluidos los préstamos intragrupo, cuentas mancomunadas y coberturas, así como las garantías financieras y el uso de seguros cautivos.

También es importante determinar si un supuesto préstamo lo es efectivamente, así el primer paso es establecer la caracterización precisa de la operación real antes de la determinación sobre si el precio cumple con el principio de plena competencia.

Como orientación, se recomienda atender las siguientes características económicas relevantes: la obligación de pagar intereses; el derecho a hacer cumplir el pago de capital e intereses; el estado del financiador en comparación con los acreedores corporativos regulares; la existencia de convenios financieros y garantías; la fuente de los pagos de intereses; la capacidad del receptor de los fondos para obtener préstamos de instituciones crediticias no relacionadas; la medida en que el anticipo se utiliza para adquirir activos de capital; y la falta de pago del presunto deudor en la fecha de vencimiento o la búsqueda de un aplazamiento.

3.3.1. PAGOS EN CONDICIONES DE PLENA COMPETENCIA

Las transacciones financieras requieren un análisis de los factores que afectan el desempeño de las empresas, así como los montos y tipos de financiamiento, las necesidades de financiación entre los diferentes proyectos; la importancia estratégica de una determinada EMN dentro de este grupo; si las empresas multinacionales tienen como objetivo una calificación crediticia específica o una relación deuda-capital; o si el grupo de EMN está adoptando una estrategia de financiación diferente a la observada en su sector industrial.

También deben analizarse las características relevantes de la operación, como son las relaciones comerciales o financieras entre las partes y las condiciones y circunstancias económicamente relevantes asociadas a esas relaciones, incluyendo: un examen de los términos contractuales de la operación, las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, las características de los instrumentos financieros, las circunstancias económicas de las partes y del mercado, y las estrategias comerciales que persiguen las partes.

También debe analizarse si partes independientes habrían acordado en circunstancias comparables, ya que las empresas independientes, al considerar si realizar una operación financiera en particular, considerarán todas las demás opciones disponibles, que le llevarán a evaluar su capacidad para pagar una

deuda, y aun teniendo esta capacidad podrá determinar no hacerlo para no generar una presión negativa sobre su crédito, o calificar y aumentar su costo de capital, y poner en peligro su acceso a los mercados de capital, o su reputación en el mercado.

3.3.2. TÉRMINOS CONTRACTUALES

Los términos y condiciones de una operación financiera entre empresas independientes, por lo general se establecen explícitamente en un acuerdo escrito. Sin embargo, entre empresas asociadas, los acuerdos contractuales pueden no siempre proporcionar información con suficiente detalle o pueden ser inconsistentes con la conducta real de las partes u otros hechos y circunstancias.

Por tanto, es necesario consultar otros documentos, la conducta real de las partes, y verificar que la forma contractual y la conducta real están alineadas y los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre empresas independientes en circunstancias comparables para delinear con precisión la operación real.

Al fijar el precio, es importante documentar las características y atributos de estas, las que pueden incluir, entre otras: el monto del préstamo; su madurez; el calendario de reembolso; la naturaleza o el propósito del préstamo (crédito comercial, fusión/adquisición, hipoteca, etc.); nivel de antigüedad y subordinación, ubicación geográfica del prestatario; divisa; garantía proporcionada; presencia y calidad de cualquier garantía; y si la tasa de interés es fija o flotante.

Al considerar las relaciones comerciales y financieras entre el prestatario asociado y el prestamista, se deben tener en cuenta las perspectivas del prestamista y del prestatario; estos riesgos se relacionarán con el reembolso del monto transferido, la compensación esperada por el uso de ese monto a lo largo del tiempo y la compensación por otros factores de riesgo asociados.

Desde la perspectiva del prestamista en la decisión de otorgar un préstamo, se evalúa cuánto prestar y en qué términos, lo que involucra factores económicos más amplios que afectan tanto al prestatario como al prestamista, y otras opciones disponibles para el uso de los fondos, incluyendo la solvencia del prestatario y otros factores que se tienen en cuenta al determinar la tasa de interés a cobrar. Las calificaciones crediticias pueden servir como una medida útil de la calidad crediticia.

En cuanto a las garantías, hay que evaluar quien respalda el crédito del prestatario, lo que requiere evaluar a los garantes de una manera similar a como evalúa al prestatario original y determinar si los garantes puedan cubrir cualquier déficit que resulte que el prestatario no pueda cumplir con sus obligaciones.

En cuanto a las tasas de interés, existen diferentes enfoques para fijar el precio de los préstamos intragrupo, considerando cuestiones como las comisiones y los cargos en relación con el préstamo, así como el costo de los fondos, particularmente si se pueden obtener fondos de manera más barata.

También se intentaría demostrar que la tasa de interés cumple con el principio de plena competencia, se puede acreditar con opiniones escritas de bancos independientes, denominadas una opinión de “bancabilidad”, indicando la tasa de interés que aplicaría el banco si hiciera un préstamo comparable a esa empresa en particular.

3.3.3. OTROS ELEMENTOS A CONSIDERAR

a) *Cash pooling* (agrupación de recursos) El uso de una cuenta de agrupación de recursos es común entre las EMN como una forma de lograr una gestión de efectivo más eficiente, lo que ayudará a lograr una gestión de liquidez más eficaz, reduciendo la dependencia del endeudamiento externo. Los acuerdos de una cuenta de agrupación de recursos son contratos complejos. Existen dos tipos básicos: físicos y teóricos, y se pueden organizar otras variaciones y combinaciones para satisfacer necesidades comerciales específicas.

En un acuerdo de fondo común físico típico, los saldos de las cuentas bancarias de todos los miembros del fondo común se transfieren diariamente a una sola cuenta del banco central propiedad del líder del fondo común. En una cuenta mancomunada teórica, algunos de los beneficios de combinar los saldos de

crédito y débito de varias cuentas se logran sin ninguna transferencia física de saldos entre las cuentas de los miembros participantes, aunque el banco generalmente requerirá garantías cruzadas de los participantes del fondo común para permitir el derecho entre cuentas si es necesario.

b) Cobertura. Las transacciones financieras intragrupo pueden incluir instrumentos mediante los cuales se transfiere el riesgo dentro del grupo MNE, como son los riesgos cambiarios y de tipos de interés con el fin de mejorar la eficiencia.

c) Garantías financieras. Es necesario comprender la naturaleza y el alcance de las obligaciones garantizadas y las consecuencias para todas las partes, delineando con precisión la operación real.

Una garantía financiera prevé que el garante cumpla con obligaciones financieras específicas en caso de que la parte garantizada no lo haga. Una garantía es un compromiso legalmente vinculante por parte del garante de asumir una obligación específica del deudor garantizado si el deudor incumple con esa obligación. Ello puede influir en que se obtenga una tasa de interés más favorable.

Al proporcionar una garantía, el garante está expuesto a un riesgo adicional, ya que está legalmente comprometido a pagar si el prestatario incumple, por lo que también debe considerar la capacidad financiera del garante para cumplir con sus obligaciones en caso de incumplimiento del prestatario.

d) Seguro obligatorio. Las EMN también puede optar por consolidar determinados riesgos mediante un seguro denominado “cautivo” u obligatorio a través de pólizas de seguro para los riesgos de las entidades del grupo multinacional al que pertenece.

4. CAPITALIZACIÓN DELGADA

4.1. EL FINANCIAMIENTO EMPRESARIAL

El financiamiento empresarial, en opinión de Cencerrado Millán,[19] se clasifica en dos grandes categorías: los fondos propios *(equity)* y el endeudamiento *(debt)*. La diferencia entre ambos radica en que la remuneración de los primeros, por lo general, se denomina dividendos y la de los segundos intereses.

Por otro lado, no puede pasarse por alto que el tratamiento que las normas tributarias dan al financiamiento interno y externo es distinto, y tiende a favorecer el financiamiento externo frente al interno. Ello da origen a que los empresarios suelan escoger entre una u otra opción, de acuerdo a sus intereses, persiguiendo la mayor rentabilidad a menor riesgo. Por lo general, el análisis empresarial lleva a que los recursos se den a la empresa a través de endeudamiento y no de fondos propios, generando subcapitalización.[20]

4.2. SUBCAPITALIZACIÓN O CAPITALIZACIÓN DELGADA

La subcapitalización, nos señala el referido autor,[21] es estudiada como aquella situación en la que la prevalencia de los recursos ajenos sobre los fondos propios en el financiamiento de una sociedad supone una pérdida recaudatoria para la Hacienda Pública. Esta pérdida recaudatoria es producida principalmente por la condición de gasto deducible que poseen los intereses frente a la no deducibilidad de los dividendos, lo que conlleva que una sociedad en situación de subcapitalización devengue un impuesto sobre sociedades muy inferior al que deberían pagar si no existiese dicha situación, lo que se agrava cuando el perceptor de dichos intereses no reside en el Estado del deudor, lo que implica que no exista una compensación económica mediante la mayor tributación en el país del prestamista.

Así, uno de los problemas que genera la subcapitalización es el traslado de bases imponibles del impuestos sobre la renta de una entidad a otra, por ello los grados anormales de financiamiento con deuda, implican una distorsión en la determinación de las bases imponibles, ya que lo que constituye un gasto en una entidad, pasa a convertirse en un ingreso de la otra entidad, la que podrá estar sujeta a un régimen impositivo más favorable (menor tipo, mayores gastos deducibles, etcétera) o tener pérdidas por amortizar.

La financiación ajena se hace por vía de préstamo y se retribuye a través del pago de intereses. Los fondos propios provienen fundamentalmente de las aportaciones de capital realizadas por los partícipes de la sociedad y su retribución se hace principalmente a través del pago de dividendos.

Los intereses son un gasto deducible mientras que los dividendos no, pues se pagan después de calcular el beneficio de la entidad que los distribuye y una vez ésta ha pagado impuestos, situación que sin duda influye al momento de elegir entre la opción de recibir recursos propios o ajenos, lo que incide directamente en su base imponible, habida cuenta del régimen tributario diferente de los dividendos e intereses, máxime si se toma en cuenta que los intereses por la utilización de capitales ajenos son considerados gastos de explotación fiscalmente deducibles que minoran el beneficio gravable. Por el contrario, *la parte de beneficio que la sociedad distribuye como dividendo a los partícipes no tiene, para aquélla, la consideración de gasto fiscalmente deducible y por tanto integra plenamente su base imponible gravada.*

4.3. CLÁUSULAS ANTIABUSO EN MATERIA DE CAPITALIZACIÓN DELGADA

Las cláusulas antisubcapitalización incorporadas en los sistemas tributarios suelen tener uno de los siguientes efectos: **a)** negar la deducibilidad de los intereses que superen cierta ratio, **b)** reclasificar la deuda en capital y, en consecuencia, tratar los intereses como dividendos, **c)** tratar el diferencial como dividendos sin recalificar el préstamo en capital. En todo caso, estos son ajustes extracontables que tienen un impacto únicamente fiscal.

Así, la norma antisubcapitalización constituye una norma específica antiabuso utilizada como técnica para combatir determinados supuestos específicos de elusión fiscal. Por lo que al establecerse este tipo de normas, los Estados suelen escoger uno de dos factores determinantes: **a)** un excesivo nivel de endeudamiento que conlleva una baja proporción de capital sobre las deudas o, por otro lado, **b)** un alto porcentaje de gastos en intereses respecto de los ingresos. A veces, estos factores se atan a la existencia de vinculación económica y en otras ocasiones se aplican de manera genérica a todos los créditos, sin diferenciar a quien se otorga el financiamiento. De igual manera, lo usual es calcular la ratio de endeudamiento por cada accionista o sujeto individualmente.

En opinión de Cencerrado Millán,[22] dada la finalidad principalmente anti-elusiva de la norma, la consecuencia fundamental consiste en la limitación de los intereses deducibles que afecta a la sociedad residente, pero también tiene sentido la recalificación como dividendos en relación con el prestamista no residente, en la medida en que los intereses suelen tener una tributación inferior a la que corresponde a los dividendos, de manera que la recalificación como dividendos de los intereses generados sea exclusivamente por la parte de los préstamos que excedan del límite del triple del capital fiscal medio, sin embargo, como crítica, refiere el autor, cabe preguntarse cuál es el criterio para identificar los préstamos cuyos intereses deben ser recalificados.

De igual modo, y en coherencia con su naturaleza de ficción jurídica, la recalificación como dividendos de los intereses generados se efectúa con independencia de cuál sea la concreta relación de vinculación existente entre el prestamista y la sociedad prestataria, es decir, con independencia de que aquél sea socio de esta última.

4.4. SITUACIÓN EN MÉXICO

La LISR mexicana recoge la figura de la capitalización delgada, restringiendo su aplicación a los intereses que deriven de las deudas provenientes de las operaciones que los contribuyentes celebren con partes relacionadas en el extranjero, que excedan del triple de su capital contable, supuesto bajo el cual, los intereses excedentes no serán deducibles, situación que excepcionalmente puede ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan, requiera en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución favorable a una consulta de precios de transferencia.[23]

5. LIMITACIÓN EN LA DEDUCCIÓN DE INTERESES

Las reformas fiscales para 2020 incorporaron la XXXII[24] en el artículo 28 de la LISR, estableciendo que no serán deducibles los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulta de multiplicar la utilidad fiscal ajustada a 30%.

Dicha reforma atiende los lineamientos de la Acción 4 del Proyecto BEPS, titulada: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, que busca combatir las prácticas de diversos grupos multinacionales a través de estructuras de financiamiento que generan deducciones por concepto de intereses y otros pagos financieros.

La recomendación parte de la premisa de que los grupos multinacionales endeudan más a sus subsidiarias que se encuentran ubicadas en países de alta imposición, impactando en los países desarrollados y en vías de desarrollo, inclusive, con un mayor riesgo, y con independencia de que en muchos países existan reglas de capitalización delgada para limitar la deducción de intereses, sin embargo, se recomienda a los países introducir una regla que limite la deducción de intereses con base en las utilidades fiscales antes de intereses, depreciaciones y amortizaciones.

La OCDE identificó tres escenarios principales: **(i)** Cuando el grupo multinacional asigna un alto nivel de deuda obtenida de terceros en países o jurisdicciones que tienen elevadas tasas de imposición, **(ii)** cuando el grupo multinacional utiliza deuda intragrupo para obtener deducciones por intereses superiores a aquéllos pagados a terceros, y **(iii)** cuando el grupo multinacional utiliza deuda intragrupo o de terceros para generar rentas no sometidas a gravamen.

También se recomienda que esta limitante se aplique como mínimo a personas morales que formen parte de un grupo multinacional, pero también puede aplicarse a personas morales que formen parte de un grupo nacional o aquellas que no formen parte de un grupo empresarial.

En ese sentido, la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR limita la deducción de los intereses netos del ejercicio que excedan del 30% de la utilidad fiscal ajustada, la que aplicará respecto de pagos realizados a terceros, partes relacionadas y miembros de un mismo grupo, y sólo cuando los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de sus deudas excedan de $20’000,000.00.

La utilidad fiscal ajustada se determina sobre la base de la EBITA, que es un indicador de desempeño de negocios: Ganancias antes de intereses, impuestos y amortización, y su objetivo es neutralizan los efectos de distorsión de ganancias para valorar el resultado operativo o ganancia antes de impuestos. Cuando el monto de la utilidad fiscal ajustada resulte en cero o en un número negativo, se negará la deducción de la totalidad de los intereses.

El cálculo se realizará al finalizar el ejercicio fiscal de que se trate y se reflejará en la declaración anual correspondiente. Lo dispuesto en esta fracción sólo será aplicable cuando el monto de los intereses no deducibles determinado de conformidad con los párrafos anteriores, sea superior al establecido de conformidad con la fracción XXVII de este artículo (subcapitalización), en cuyo caso, dicha fracción no será aplicable.

Bibliografía

- Arias Garrido Pedro y Orozco Zapianin Pamela. *Capitalización Insuficiente. Los Convenios de Doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación.* Coordinador: Arturo Pérez Robles. IFA Grupo Mexicano, A.C. Ed. Themis. México, D.F. Julio de 2011.
- Barrera Fernández, Alejandro. “Concepto de Beneficiario Efectivo”. *PUNTOS FINOS.* México, D.F. Abril 2013.
- Cencerrado Millán, Emilio. *La Subcapitalización en Fiscalidad de los Precios de Transferencia (operaciones vinculadas).* Coordinador: Teodoro Cordón Ezquerro. Ediciones CEF, Centro de Estudios Financieros. Madrid, España 2010.
- Código Fiscal de la Federación.
- 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 Impuesto sobre la Renta. Sisthemis. 2016.
- De Pina Vara, Rafael. *Derecho Civil Mexicano.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1978.

- Gómez Cotero, José de Jesús. *Efectos Fiscales de los Contratos.* 10a. edición Dofiscal Thomson Reuters. México, D.F. 2016.
- *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital.* Sisthemis. 2016.
- Sánchez Medal, Ramón. *De los Contratos Civiles.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1980.
- Rombiola, Nicolas. *Back to Back* (préstamos paralelos). 2 de septiembre de 2009. http://www.finanzzas.com/back-to-back-prestamos-paralelos
- Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de Derecho Civil.* Tomo IV, *Contratos.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1970.
- Sisthemis. 2016.

CAPÍTULO X

CONTRATOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL

1. CONTRATO DE TRANSPORTE MARÍTIMO DE MERCANCÍA

El contrato de transporte marítimo es una modalidad del contrato de transporte y se define por Vásquez del Mercado,[1] en la línea de pensamiento de Sánchez Caleiro, como: *aquel contrato por el que una persona (porteador o transportista) asume, mediante un determinado precio, la obligación de trasladar a una persona o una cosa de un lugar a otro.*

En cuanto a sus características, nos señala el autor, es internacional cuando los sujetos que en él intervienen son de distintas nacionalidades o porque el destino de las mercancías es otro puerto ubicado en otro país.

Es mercantil porque los objetos sobre los que recae son mercaderías, o porque el portador es comerciante.

Y es marítimo porque el medio por el que se trasladan las mercancías es el mar.

1.1. ELEMENTOS PERSONALES

a) El cargador. Es la persona en cuyo nombre se celebra el contrato de transporte con el porteador.

b) El porteador. Es la persona que por sí, o por medio de otra, que actúe en su nombre, ha celebrado un contrato de transporte marítimo de mercancías con un cargador. Éste es la persona que asume la obligación de trasladar la mercancía de un lugar a otro, y es responsable de la custodia de las mercancías, así como de la ejecución del transporte, con la salvedad de que si aconteciere un hecho fortuito al porteador se le exonerará de responsabilidad.

Un problema que suele presentarse, señala el autor, radica en la identificación del porteador, ello como consecuencia de que en muchas ocasiones el porteador no es dueño del buque o de la nave mercante, lo que hace confusa la delimitación de quién es el porteador, si lo es el dueño del buque o si lo es quien transporta. Este problema se soluciona reconociendo como porteador a la persona que asume el riesgo frente al cargador, quien puede ser el propietario del buque (naviero); o quien fleta el buque por uno o varios viajes, o el armador, quien arrienda el buque para transportar.

En cuanto a la responsabilidad del porteador, la regla general es que el transportista es el responsable de las mercancías, a partir del momento en que son enganchadas a la grúa para su carga y hasta su descarga en el puerto de destino, con lo cual el naviero queda liberado de responsabilidad por el manejo de la carga en los recintos portuarios, ya sea el puerto de partida o el de destino.

Para tener excluyentes de responsabilidad para el porteador, el autor sugiere adoptar providencias tales como seguir las indicaciones dadas por el embarcador. En cuanto a los prejuicios por demoras, el naviero sólo podrá eximirse de ellas cuando demuestre que se adoptaron todas las medidas razonables para no incurrir en éstas.

c) El destinatario o consignatario. Generalmente es el tercero en cuyo beneficio se ejecuta el contrato, pudiendo ser el propio cargador el destinatario de las mercancías, como en los casos en los que una sociedad envía mercancía a una sucursal en otro país. Habitualmente el destinatario es aquel que cuenta con el conocimiento del embarque, y tiene el derecho de disponer de las mercancías en los términos establecidos en el propio documento.

1.2. ELEMENTOS OBJETIVOS

a) Las mercancías que comprenden, entre otras, las que se concentran en un contenedor u otro elemento de transporte análogo, o cuando estén embaladas.

b) El buque, que es cualquier embarcación empleada para el transporte de la mercancía por mar.

1.3. EL CONOCIMIENTO DE EMBARQUE

El contrato de transporte marítimo de mercancías bajo conocimiento de embarque, refieren Guzmán y Pino,[2] es un contrato cuyo objeto es el traslado físico de mercancías de un puerto a otro, y su entrega al destinatario.

El conocimiento de embarque es un documento que actuara como título representativo de las mercancías y permitiera su negociación durante el tránsito marítimo entre el puerto de embarque y el de desembarque. Este documento cumple una doble condición de recibo de las mercancías por parte del transportador y título representativo de las mismas, lo cual permitía su venta en tránsito y su entrega por parte del armador al tenedor legítimo de este documento en el puerto de destino.

Además de servir de prueba escrita del contrato de transporte del cual fueron objeto los bienes amparados por el mismo, lo cual, a su vez, permite al destinatario adquirente de dichos bienes y tenedor del conocimiento de embarque conocer los términos del contrato de transporte y ejercer cualquier reclamación por pérdida, daño o retraso en la entrega de la mercancía.

En cuanto a la normativa aplicable, encontramos:

a) La Convención de Bruselas de 1924 para la Unificación de Ciertas Reglas en Materia de Conocimientos de Embarque, en la cual se estableció un régimen de derechos, obligaciones y responsabilidad en el transporte marítimo de mercancías bajo conocimiento de embarque, de carácter imperativo, el cual debe ser respetado en todos los contratos que se realicen con esta modalidad, de modo que cualquier estipulación contractual contraria a su contenido se entiende absolutamente nula. Esta convención, que se conoce internacionalmente con el nombre de Reglas de La Haya, fue modificada parcialmente por el Protocolo de Visby de 1968 y el texto integrado es conocido internacionalmente como Reglas de La Haya-Visby.

b) También encontramos la Convención de la ONU de 1978 sobre transporte de mercancías por mar, conocida como Reglas de Hamburgo, la cual propone un régimen distinto al de las Reglas de La Haya-Visby, pero conserva su característica de constituirse en normas inmodificables por acuerdos privados entre las partes.

1.3.1. TIPOS DE CONOCIMIENTO DE EMBARQUE

a) Recibido para embarque. Este tipo de documento demuestra que la mercancía ha sido recibida por el transportista en la fecha indicada en el documento, pero no que haya sido embarcada. Esta opción es especialmente indicada para el transporte de contenedores o multimodal, ya que se emite en el momento en que la mercancía ha sido entregada al primer transportista o la terminal de contendedores.

b) A bordo. Es el documento que demuestra la recepción de la mercancía a bordo del buque; es decir, que la mercancía está lista para ser enviada. La prueba de que se ha recibido a bordo puede adoptar las siguientes formas:

- Que en el texto se incorpore la frase *Shipped either on board as above local vessel.* La firma y fecha del conocimiento se entiende como la del *on board.* Esta forma es la más frecuente.
- Si aparece *Received in apparent good order and condition for transportation/shipment,* en lugar del texto del apartado a), entonces la mención *on board* debe aparecer sobreimpresa fechada y firmada, de tal forma que la fecha de embarque será la del *on board* en lugar de la del conocimiento de embarque.

c) A la orden. En este caso, el propietario de la mercancía (es decir, el poseedor del conocimiento de embarque) puede convertirlo, mediante endoso, en nominativo o ponerlo a la orden de otra firma, dejándolo con el endoso firmado en blanco (para que prácticamente sea al portador).

d) Al portador. En estos casos el poseedor es considerado para todos los efectos legales como el propietario de la mercancía.

e) El nominativo. Los conocimientos de embarque nominativos son extendidos a nombre de una persona determinada, quien podrá hacerse cargo de la mercancía, previa identificación y presentación de un original. Estos documentos no admiten endoso, sino simplemente cesión de derechos. Por ello es una forma poco usada, ya que no es negociable.

f) Sin transbordo. Cuando se contemplan transbordos. Hay que distinguir dos modalidades: **(i)** *Transshipment Bills:* si todo el recorrido se realiza por mar; **(ii)** *Through Bills:* cuando el transporte por mar sólo es una parte del recorrido (la otra puede ser vía fluvial).

g) *Blank back.* Si se trata de un documento que no incluye todas las condiciones del contrato de transporte en el reverso del documento. Su nombre completo es *Common Short Form Bill of Landing* y se denomina así porque no está emitido en el formato habitual de los documentos de las compañías navieras, sino que el nombre del transportista deba aparecer escrito a máquina en su lugar.

h) Documento de embarque marítimo no negociable. El poseedor del conocimiento de embarque puede negociar la venta de la mercancía durante el trayecto, especialmente si éste es largo, lo cual le interesa debido a que durante el trayecto tiene inmovilizado un capital. Si se prevé que no se va a vender la mercancía durante el trayecto, no se necesitará un documento que constituya título-valor de mercancía. En estos casos se utiliza el SWB (documento de embarque marítimo no negociable *(−Sea Waybill)*. Permite a la parte consignada, un acceso a la mercancía en destino, en aquellos casos en que todavía no han llegado, el documento SWB es un documento de “Recibido para embarque”.

1.4. EL CONTRATO DE SEGURO

Es muy recomendable, nos sugiere el mencionado autor, asegurar las mercancías materia del contrato, frente a posibles contingencias, mismas que deberán fijarse al determinarse el precio, todo depende del INCOTERM utilizado.

1.5. LA CARTA DE GARANTÍA

También denominada *back letter* o *letter of indemnity*, es una carta que es entregada por el cargador al porteador, en la que el primero se obliga a indemnizar al último de todas las reclamaciones que surjan en relación con determinadas mercancías; reclamaciones basadas en ciertas reservas.

1.6. LEY APLICABLE AL CONTRATO DE TRANSPORTE MARÍTIMO INTERNACIONAL DE MERCANCÍAS

Reglas de La Haya y Visby, o las reglas de Hamburgo, así como la Convención de Naciones Unidas sobre el transporte de mercancías llamadas reglas de Hamburgo, la cual fue suscrita por México.

2. CONTRATO DE TRANSPORTE AÉREO

Por medio de este contrato, el empresario transportista se compromete a trasladar en una de sus aeronaves, a otra persona (pasajero) con su equipaje, o bien a transportar cosas, de un aeropuerto a otro, mediante un precio y en las condiciones (rutas, horarios, tarifas) reglamentariamente establecidas.

El contrato de transporte de carga es el acuerdo entre el concesionario o permisionario y el embarcador, por medio del cual el primero se obliga frente al segundo, a trasladar sus mercancías de su punto de origen a otro de destino y entregarlas a su consignatario, contra el pago de un precio.[3]

En cuanto a la forma, este contrato consta en una carta de porte o guía de carga aérea que el concesionario o permisionario expedirá al embarcador al recibir las mercancías bajo su custodia.

Esta materia hoy día en nuestro país se rige por la Ley de Aviación Civil (LAC), mientras que en el ámbito internacional existen diversos convenios sobre aviación civil, siendo el más importante el denominado Convenio de Varsovia.

En materia de transporte aéreo, son tres, esencialmente, los tipos de contratos que se utilizan, nos refiere Llorente Gómez de Segura:[4]

2.1. ARRENDAMIENTO DE AERONAVES

El arrendamiento de aeronave es un contrato por el que una persona (arrendador) cede el uso y disfrute de ésta (sobre la que tiene una facultad de disposición, bien como propietario o en virtud de otro título que confiera dicha facultad) a otra persona (arrendatario) para ser utilizada por esta otra persona (que será su poseedor), por un tiempo determinado, por uno o varios viajes o por un número determinado de kilómetros (o, en su caso, millas) a cambio de una contraprestación económica.

Su naturaleza jurídica, refiere el autor, es la propia de un arrendamiento de cosa, arrendamiento cualificado en este caso por ser la aeronave una cosa compleja y compuesta. Y en el supuesto de que se produzca el arrendamiento de la aeronave con su tripulación, estaremos ante un contrato mixto de arrendamiento de cosa y, en su caso, de arrendamiento de servicios.

En cuanto a los elementos y características básicas de este tipo de contrato, encontramos:

a) Es bilateralidad, en el sentido de que surgen del contrato obligaciones a cargo de ambas partes.

b) Es un contrato oneroso, lo que supone que el derecho a la utilización de la aeronave se hará a cambio de una contraprestación.

c) Es un contrato consensual, ya que requiere de un acuerdo entre las partes y no del cumplimiento de determinados requisitos o exigencias formales, sin embargo, no es concebible en el tráfico un arrendamiento de aeronave que no se documente por escrito, atendiendo a la complejidad propia de este tipo de negocios, que exigen de una concreción de detalles que sólo pueden recogerse de tal forma, y además porque este tipo de contratos producen una serie de efectos con trascendencia jurídica que exigen su inscripción registral, para la que es necesaria la formalización por escrito del acuerdo contractual.

d) El objeto del arrendamiento es una aeronave concreta y específica, lo que implica que la aeronave objeto de arrendamiento debe estar determinada en el contrato a través de los elementos identificadores propios de este tipo de bienes (clase, modelo, matrícula, nacionalidad, características técnicas, capacidad, etc.). Y el contrato puede cubrir el arrendamiento simultáneo de más de una aeronave.

e) El arrendamiento de aeronave es un contrato de duración y de tracto sucesivo, lo que implica que puede pactarse por un plazo de tiempo determinado, pero también acordarse en atención a un determinado número de viajes (uno o más) a realizar por la aeronave arrendada o a su utilización durante una distancia determinada.

En cuanto al contenido obligacional del contrato:

El arrendador asume las siguientes obligaciones: **(i)** entregar la aeronave (en su caso, con su tripulación) en el lugar y fecha pactados y, por regla general, en condiciones de aeronavegabilidad (es decir, con su certificado de aeronavegabilidad vigente y demás documentación exigida por las normas aplicables); **(ii)** conservar la aeronave en buen estado mientras dure el contrato de forma que pueda servir

al uso pactado (lo que, en su caso, implicará hacerse cargo de las reparaciones de la aeronave); y, finalmente, **(iii)** garantizar al arrendatario el uso y disfrute pacífico de la aeronave.

Por lo que respecta al arrendatario, sus obligaciones básicas son las siguientes: **(i)** pagar el precio del arrendamiento (renta) estipulado en el contrato; **(ii)** usar la aeronave de acuerdo con su naturaleza y según el objeto pactado en el contrato; **(iii)** devolver la aeronave a la finalización del contrato en el lugar y tiempo acordados y en el mismo estado (sin perjuicio del desgaste usual) que tenía al principio del arrendamiento; y, finalmente, **(iv)** correr con los gastos ordinarios de explotación de la aeronave (así como, en su caso, según la modalidad contratada, con los gastos generales de mantenimiento y aseguramiento).

2.2. TIPOS DE ARRENDAMIENTO

Existen básicamente dos clases de arrendamientos de aeronave:

a) El arrendamiento sin tripulación, también denominado arrendamiento "a casco desnudo" o, en terminología anglosajona (que es la que ha tenido éxito en el tráfico), *dry lease,* es un simple arrendamiento de la aeronave, cuya tripulación deberá ser dotada por el propio arrendatario. En este tipo de arrendamiento, el "control comercial" y el "control operacional" de la aeronave pertenecen en exclusiva al arrendatario. Lo que implica que será este último quien determine el uso que se va a otorgar a la aeronave y quien gestionará adecuadamente su uso (control comercial). Y, por otro lado, la aeronave arrendada deberá ser explotada bajo el Certificado de Operador Aéreo (AOC) del arrendatario (control operacional).

b) El arrendamiento con tripulación, es decir, la aeronave armada y equipada, también denominado *wet lease,* en la que el arrendador se obliga a ceder al arrendatario la utilización de su tripulación. En este tipo de contrato de arrendamiento, al igual que sucede en el *dry lease,* el arrendatario dispone del control comercial de la aeronave arrendada, pero el avión arrendado deberá ser explotado bajo el certificado de operador aéreo del arrendador, quien tendrá el control operacional de la aeronave.

Es posible encontrar distintos tipos de contratos de *wet lease,* siendo el más habitual el que se conoce con las siglas ACMI (Aircraft, Crew, Maintenance, Insurance), por ser un contrato en el que el arrendador se obliga a ceder la aeronave (Aircraft) y su tripulación (Crew), así como a correr con los gastos de mantenimiento (Maintenance) y aseguramiento (Insurance) de la aeronave.

Tanto en los casos de *dry lease* como en los de *wet lease,* se suele operar los vuelos bajo el código propio del arrendatario, por ser éste quien comercializa las plazas o espacios de la aeronave (control comercial, y tratándose de un *wet lease* el arrendatario está obligado a informar a los pasajeros de la identidad de la compañía o compañías aéreas operadoras.

c) Intercambio de aeronaves, finalmente, dentro de la categoría de los contratos de utilización de aeronaves, suele distinguirse un tercer género, el de los contratos de intercambio de aeronaves (Aircraft Interchange Agreemements), que son aquéllos en cuya virtud dos o más compañías aéreas se comprometen a utilizar recíprocamente (intercambiarse) sus respectivas aeronaves en los términos y condiciones pactados entre esas compañías. Se trata de una figura contractual habitual en el tráfico y caracterizada por su complejidad estructural y jurídica, en la que existen rasgos propios del arrendamiento (con o sin tripulación) y/o del fletamento de aeronaves.

3. CONTRATO DE FLETAMENTO

El fletamento es el contrato mediante el cual el permisionario de la prestación del servicio al público de transporte aéreo o marítimo, en su carácter de fletante, pone a disposición del fletador, a cambio del pago de un precio determinado llamado flete, la capacidad útil total o parcial de una o más aeronaves o embarcaciones, para transportar personas, carga o correo, una o más veces durante un periodo determinado, reservándose el fletante la dirección de la tripulación y la conducción técnica de la aeronave.

Al respecto resulta fundamental distinguir entre el arrendamiento propiamente dicho y el fletamento.

1. En el contrato de Arrendamiento *del buque desnudo,*[5] *se está en presencia de un contrato de arrendamiento de bienes muebles, distinta del fletamento que tienen un fin distinto.*[6]

2. En el contrato de Arrendamiento de buque armado y dotado o de fletamento el propietario del buque lo cede por tiempo y precio determinados, armado, pertrechado y dotado de capitán y de tripulación, en condiciones de hacerse a la mar.[7] En este contrato además de la cesión del buque, se añade la de servicios de dotación sobre el buque, y el arrendador no conserva ni el control ni la dirección técnica, marítima o comercial y se produce una subrogación del arrendatario en los contratos de trabajo que mantenía el propietario del buque, que pasa a ser dependiente de aquél. Se suele conocer como *time charter by demise* o *gross charter*.[8]

En el contrato de transporte, el transportista puede actuar como propietario o con cualquier otro título de disponibilidad sobre la aeronave o la embarcación como simple empresario o explotador empresario, en calidad de fletante o fletador, o como transportista contractual o de hecho.

3.1. EL CONTRATO DE FLETAMENTO MARÍTIMO

El fletamento, refieren Guzmán y Pino,[9] es un contrato mediante el cual una de las partes, que puede ser el armador o quien, sin serlo, tenga el derecho a disponer del buque (armador disponente), y quien recibe el nombre de fletante, pone a disposición de la otra parte, que se denomina fletador, una nave determinada para la realización de un viaje acordado o por un periodo de tiempo específico, a cambio de un precio denominado flete, adquiriendo el fletador el derecho de utilizar la nave y explotarla comercialmente, en los términos y condiciones definidos en el contrato.

Es un contrato en el que prima la autonomía privada de las partes, prevalecen las estipulaciones de las partes y la costumbre.

3.1.2. LAS CLASES DE FLETAMENTO MARÍTIMO

En cuanto a éstas, los autores nos refieren a:

a) Fletamento a casco desnudo *(charter party by demise)*

En esta modalidad de fletamento, el armador/fletante pone a disposición del fletador el buque, con o sin tripulación, y al hacerlo se desprende de su calidad de armador y, en consecuencia, pierde toda influencia en las gestiones náutica y comercial de la nave. El fletador, por su parte, asume la gestión náutica y la comercial o explotación económica del buque, es decir, asume la condición de armado.

En realidad, el fletamento a casco desnudo constituye un arrendamiento de la nave. Desde el punto de vista del transporte de mercancías, en el fletamento a casco desnudo el fletador es quien responde como transportador, por cuanto él es quien tiene el control sobre la gestión náutica y comercial del buque.

b) Fletamento por viaje *(voyage charter party)*

En el fletamento por viaje, el fletante conserva el control sobre la gestión náutica y comercial del buque y pone a disposición del fletador una nave determinada, en buen estado de navegabilidad, para realizar un viaje específico en el cual el fletador tiene derecho a embarcar mercancías propias o de terceros.

En el fletamento por viaje, el fletador tiene una participación mínima en la gestión comercial del buque. Su obligación principal, además de pagar el flete, es embarcar carga en el buque y hacer los arreglos para que ésta sea recibida en el puerto de destino. El fletador también está obligado a pagar las demoras incurridas en las operaciones de cargue y descargue. Normalmente estas operaciones están a cargo del fletante, aunque puede estipularse que estén a cargo del fletador.

En el fletamento por viaje, el flete se calcula y se paga, bien sea mediante la determinación de una suma fija por el viaje contemplado, o por la fijación de una tarifa aplicada sobre el tonelaje de la carga embarcada.

c) Fletamento por tiempo *(time charter party)*

En el fletamento por tiempo, el fletante conserva la gestión náutica del buque, pero es el fletador quien controla su gestión comercial. El fletante pone a disposición del fletador la nave, en buen estado de navegabilidad, por un tiempo determinado, durante el cual el fletador está facultado para dar al capitán las instrucciones relativas a los viajes que debe realizar. Estas instrucciones, sin embargo, sólo se relacionan con la explotación comercial de la nave, conservando el fletante, por medio del capitán, la facultad de apartarse de ellas si las mismas son contrarias a la adecuada navegación del buque.

El fletador normalmente se hace cargo de todos los gastos necesarios para el cumplimiento de sus instrucciones, tales como el costo del combustible, los derechos de puerto y el costo de las operaciones de cargue y descargue.

De igual modo, el fletador está obligado a indemnizar al fletante por la responsabilidad que sea declarada en su contra a raíz de los conocimientos de embarque que hayan sido firmados por el capitán siguiendo instrucciones del fletador.

El flete es calculado con base en una tarifa que se causa diariamente. Su causación puede verse suspendida ante la ocurrencia de ciertos eventos descritos en el contrato, que imposibilitan al fletador la explotación de la nave *(off-hire clause)*.

En el contrato de fletamento por tiempo, el fletante pone una nave a disposición del fletador por un tiempo definido, durante el cual el fletador está en libertad de utilizarla para sus propios propósitos comerciales, dentro de los límites geográficos expresados en el contrato y en relación con el tipo de carga estipulado en el mismo.

En el fletamento por tiempo, el fletador controla la gestión comercial del buque, quedando su gestión náutica a cargo del fletante a través de su capitán. Por tal motivo, el fletador es normalmente responsable de todos los gastos inherentes a dicha explotación comercial de la nave, tales como gastos de combustible, derechos portuarios, mantenimiento y limpieza de las bodegas, así como de los costos de las operaciones de cargue y descargue.

d) Otras clases de fletamento

La práctica ha venido desarrollando otras clases de fletamento que son combinaciones de los otros contratos:

d.1. Fletamento por tiempo para viaje específico. Se trata de un fletamento por tiempo en el cual se acuerda, además, el viaje específico que hará la nave.

d.2. Fletamento por viajes consecutivos. Se trata de un fletamento por viaje en el cual la nave es fletada por un cierto tiempo, durante el cual el fletante está obligado a efectuar un número plural de viajes ya especificados en el contrato.

d.3. Fletamento de largo plazo. Es un contrato de fletamento en el cual el fletante se obliga a transportar una específica cantidad de un determinado producto a granel dentro de ciertos puertos determinados y en un tiempo específico, para lo cual está en libertad de utilizar las naves que él mismo escoja.

3.2. FLETAMENTO DE AERONAVES

El fletamento de aeronaves, refiere Llorente Gómez de Segura,[10] es identificado a veces con el nombre de “charter aéreo”, es un contrato por el que una persona (fletante) se obliga frente a otra (fletador), a cambio de un precio, a realizar una aeronave (determinada o determinable), una o más operaciones aéreas específicamente fijadas o referidas a un periodo de tiempo, siguiendo las instrucciones del fletador. Su contenido obligacional supone la realización por parte del fletante de la operación u operaciones aéreas solicitadas por el fletador.

En cuanto a sus características principales, es un contrato bilateral, consensual, formal y naturalmente oneroso. Y, según la modalidad de fletamento de que se trate, será un contrato de tracto único o sucesivo.

En cuanto a las modalidades del fletamento aéreo, suele distinguirse entre el fletamento por uno o más viajes y el fletamento por tiempo; también se distingue, entre los supuestos de fletamento total o parcial de la aeronave, si lo que se fleta es toda la aeronave con su plena capacidad de carga o de asientos de pasajeros, mientras que en el segundo supuesto el fletamento sólo alcanza a una parte de la capacidad de carga o del número de asientos de pasajeros.

En cuanto a las obligaciones básicas del fletante, encontramos las siguientes: **(i)** realizar con la aeronave la actividad pactada con el fletador; y **(ii)** mantener la aeronave en condiciones de aeronavegabilidad, poseer todos los permisos y autorizaciones pertinentes y cumplir con las exigencias legales aplicables. Y por lo que respecta al fletador, éste deberá: **(i)** pagar el precio acordado por el fletamento; y **(ii)** utilizar la aeronave de acuerdo con lo pactado en el contrato.

Punto importante es la distinción de este contrato, principalmente con el arrendamiento de aeronave con tripulación *(wet lease).* En ambos casos, el control operacional de la aeronave permanece en el fletante o en el arrendador y quienes toman las decisiones relativas a la utilización comercial de la aeronave. Su distinción se encuentra en el marco o contexto funcional al que se adhieren, o en el que se insertan, concretamente el fletamento aéreo suele emplearse en el ámbito de operaciones en las que una agencia de viajes u operador turístico (fletador) necesita tener a su disposición una aeronave (o más) para realizar con ella las operaciones de transporte que ha comprometido con sus clientes, para lo cual habrá que fletar una aeronave operada por una compañía aérea (fletante).

4. EFECTOS FISCALES

4.1. LA EMPRESA TRANSPORTISTA

Si tomamos en cuenta que la actividad del transporte aéreo o marítimo es una actividad empresarial, en materia del impuesto sobre la renta (ISR), la empresa transportista será gravada conforme a la legislación del país de residencia, por lo que en el caso mexicano le serán aplicables las reglas del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), si es persona moral, o las de la sección I del Capítulo II del Título IV de dicha ley, si es persona física.

4.2. DEDUCCIONES POR UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En relación con el contrato de transporte, el artículo 26[11] de la LISR permite a los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero efectuar las deducciones que correspondan a sus actividades, especificándose en su cuarto párrafo que cuando se trate de establecimiento de empresas residentes en el extranjero dedicadas al transporte internacional aéreo o terrestre, éstas deberán efectuar las deducciones en la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos.

4.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En materia del impuesto al valor agregado,[12] existe una regla especial para el transporte internacional, en la que se establece que se considera que el servicio se presta en territorio nacional, independientemente de la residencia del porteador, cuando el viaje inicia en territorio nacional, aun cuando sea de ida y vuelta. Estableciendo una regla particular para el transporte aéreo internacional que establece que se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional, regla que es aplicable cuando el destino sean poblaciones ubicadas en la franja fronteriza.

4.4. ARRENDAMIENTO DEL EQUIPO DE AVIACIÓN O DE LOS BUQUES

Las empresas de aerotransporte requieren para operar de aviones o de barcos, los que pueden poseer como activos fijos o bien a través de contratos de arrendamiento.

En el segundo caso, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional[13] cuando los bienes muebles se destinan a las actividades comerciales y se utilizan en el país, por un residente en México o por un establecimiento permanente en territorio nacional.

El impuesto se pagará mediante retención efectuada por la persona que haga los pagos, y en el caso de aviones y embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 5%, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.

Tema particular se presenta por el hecho de que el artículo 15-B[14] del CFF considera regalías a los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de equipos comerciales.[15]

Ello ha generado diversas controversias nos refieren Cabello Alcérreca y Bustamante Bejarano,[16] al considerarse que el tratamiento aplicable a los ingresos a favor de residentes en el extranjero con motivo del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, es la regla general regulada por el artículo 158 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, considerando que hay fuente de riqueza en territorio nacional, se da cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles.

Los problemas se han presentado como consecuencia de que en diversos actos de fiscalización, las autoridades fiscales han interpretado que este tipo de ingresos (otorgamiento por el uso o goce temporal de bienes muebles de equipo comercial) tienen la naturaleza jurídica de “regalías”, al ubicarse en las hipótesis del concepto de “regalías” establecido en el artículo 15-B del CFF.

El tema fue discutido por la SCJN al resolver el juicio de amparo directo 36/2015; en el que se declaró la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 188 de la LISR en vigor hasta 2013 (cabe advertir que es una tesis aislada), y en la que se abordó el tratamiento aplicable a los ingresos derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles por empresas residentes en el extranjero.

El antecedente de la resolución de la SCJN antes citada, lo constituyen la resolución de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa,[17] en la que se había determinado que estos ingresos constituyen regalías sujetas a la tasa de retención del 10%, en términos del artículo 12, tercer párrafo del Convenio internacional para evitar doble imposición, ya que se trata de ingresos por el uso de equipo comercial.

La sentencia del TFJA fue controvertida al considerar que hace una interpretación equivocada de los alcances de los convenios internacionales para evitar la doble tributación, en tanto que, los convenios no establecen, ni pueden establecer, hechos imponibles distintos de los previstos en la LISR.

En ese sentido, se argumentó que para la aplicación de un convenio de doble tributación, lo primero que hay que hacer es identificar el tipo de renta que corresponde al ingreso, y una vez determinada la naturaleza del ingreso, situar el mismo dentro de los supuestos normativos establecidos en la LISR a fin de determinar el hecho imponible que le corresponde conforme a la ley doméstica; una vez hecho lo anterior se procederá a observar si en el convenio de doble tributación correspondiente se prevé algún beneficio sobre dicho ingreso, como una tasa reducida a la prevista en la ley interna,[18] por lo que bajo la apreciación de Cabello Alcérreca y Bustamante Bejarano,[19] no es válido ignorar las reglas de causación de la LISR, y determinar el hecho imponible respecto de un determinado tipo de ingreso con base en las reglas de un convenio de doble tributación.

Tampoco es válido, consideran los citados autores, que, conforme a la legislación interna, un ingreso sea caracterizado como ingreso por arrendamiento y que dicho ingreso sea considerado como regalías para efectos del CDI, pues ello implica una recaracterización indebida del ingreso que se traduce en una aplicación arbitraria de una disposición del convenio internacional.

Al estudiar el tema la SCJN, los referidos autores nos refieren que la Primera Sala de la SCJN, determinó:

Que existe una indebida aplicación del convenio internacional para evitar la doble tributación, puesto que, conforme a las reglas para aplicación de estos tratados, en primer lugar debe contextualizarse la operación en alguno de los hechos imponibles de la ley doméstica para posteriormente establecer si se deben o no conceder algunos de los beneficios previstos en el tratado internacional.

- Que la sentencia del TFJFA es equivocada al considerar en el caso concreto, que el Convenio para evitar doble tributación entre México y EEUU, es la norma que establece el hecho imponible y la tasa a la que está sujeta la operación, lo que es incorrecto, ya que, en primer lugar, debe definirse si la operación está o no sujeta a gravamen por el Estado Mexicano atendiendo a la naturaleza de la operación conforme ésta sea definida por la legislación interna.
- En ese sentido, y conforme a las consideraciones de la SCJN los convenios para evitar la doble imposición no pueden establecer hipótesis de causación de un ingreso, ya que su función se limita a precisar a cuál de los Estados contratantes le corresponde gravar a algún tipo de ingreso cuya fuente de riqueza provenga de los territorios de alguno de los Estados Contratantes, así como en su casos los beneficios que conforme al tratado pudieran otorgársele a esos ingresos.

Con base en lo anterior y bajo la apreciación de los referidos autores, el tratamiento que debe darse a estos ingresos es el aplicable por el otorgamiento por el uso o goce temporal de bienes muebles y no el de regalías.

Por otro lado, cabe señalar que existe una regla especial aplicable a los ingresos derivados de contratos de fletamento, salvo que éstos correspondan al arrendamiento de equipo comercial, industrial o científico, en los que se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando las embarcaciones fletadas realicen navegación de cabotaje[20] en territorio nacional, supuesto en el que la tasa de retención será del 10% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos.

5. TRATAMIENTO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

5.1. MODELO OCDE. ARTÍCULO 8[21]

Conforme al Modelo de Convenio, los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, serán sometidos a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

En el caso de los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por vías navegables interiores serán sometidos a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte o de una empresa de transporte por vías navegables interiores se encuentre a bordo de un buque o barco, entonces se considerará que ésta se encuentra en el Estado Contratante en el que esté el puerto que sea base del buque o barco, y si no hay tal puerto base, se ubicará en el Estado Contratante en que el operador del buque o barco sea residente.

Finalmente, se señala que las reglas de sede de dirección efectiva se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, empresa conjunta o en una agencia de operación internacional.

5.2. CDI CELEBRADOS POR MÉXICO

Tomando en consideración que lo obligatorio es el convenio que en lo particular hayan celebrado dos Estados, analizaré a manera de ejemplo el Convenio celebrado entre México y los Estados Unidos de América,[22] por ser aquél con el que nuestro país tiene el mayor número de relaciones comerciales.

El convenio sigue los lineamientos generales del modelo OCDE en el sentido de que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden ser sometidos a imposición en el Estado de residencia.

Punto interesante a destacar son los alcances de la expresión beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, los que comprenden:

Los beneficios procedentes del arrendamiento sobre una base de nave completa (por tiempo o viaje) de buques o aeronaves.

Los beneficios derivados del arrendamiento sobre una base de nave vacía de buques y aeronaves, cuando dichos buques o aeronaves sean operados en tráfico internacional por el arrendatario y dichos beneficios sean accesorios a los beneficios establecidos en el párrafo 1.

La explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional por una empresa no comprende la transportación por cualquier otro medio de transporte proporcionada directamente por dicha empresa o la prestación del servicio de alojamiento.

Trato diferente se da a los beneficios de una empresa de uno de los Estados contratantes provenientes del uso, de pagos por demora o del arrendamiento de contenedores (comprendidos los remolques, las barcazas y el equipo relacionado para el transporte de contenedores) utilizados en tráfico internacional, que sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente.

Finalmente, se reitera la aplicación del artículo a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

Punto importante a destacar, es que para efectos de los CDI, los ingresos derivados de contratos de fletamento no se consideran como beneficios empresariales, por estar excluidos en el artículo 175, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.[23]

Bibliografía

- Cabello Alcérreca, Jorge Alberto y Bustamante Bejarano, Cecilia. Artículo “Análisis constitucional del artículo 188 de la LISR” visible en https://www.ccpm.org.mx/avisos/analisis-constitucional-del-articulo-188-LISR-Consultorio-fiscal-septiembre-2016.pdf
- Código Fiscal de la Federación.
- 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 Impuesto sobre la Renta.
- De Pina Vara, Rafael. *Derecho Civil Mexicano.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1978.
- *Diccionario de la Lengua Española.* Real Academia Española. Disponible en: http://www.rae.es/obras-academicas/diccionarios/diccionario-de-la-lengua-espanola
- Garrigues, Joaquín. *Curso de Derecho Mercantil.* Ed. Porrúa. México D.F. 1981.
- Gómez Cotero, José de Jesús. *Efectos Fiscales de los Contratos.* 10a. edición. Dofiscal Thomson Reuters. México, D.F. 2022.
- Gómez De Segura, Carlos Llórente. *Los Contratos Internacionales de utilización de Aeronaves. Cuadernos de Derecho Transnacional.* Marzo 2012. Vol. 4, N° 1, pp. 151-164. ISSN 1989-4570 - www.uc3m.es/cdt
- Guzmán, José Vicente y Pino, María Mónica. *El Contrato de Fletamento y sus Principales Diferencias con el Contrato de Transporte Marítimo de Mercancías. REVIST@ e–Mercatoria* Volumen 10, Número 1 (enero-junio 2011) (Rev. e-mercatoria).
- Llorente Gómez de Segura, Carlos. *Los Contratos Internacionales de Utilización de Aeronaves. Cuadernos de Derecho Transnacional*. Marzo 2012. Vol. 4, No. 1, pp. 151-164. ISSN 1989-4570. Disponible en: www.uc3m.es/cdt
- Ley de Aviación Civil.
- Ley de Navegación y Comercio Marítimos.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital.* Sisthemis. 2016.

- Sánchez Medal, Ramón. *De los Contratos Civiles.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1980.
- Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de Derecho Civil.* Tomo IV. *Contratos.* Ed. Porrúa. México, D.F. 1970.
- Vásquez del Mercado Cordero, Óscar. *Contratos Mercantiles Internacionales.* 2a. edición. Ed. Porrúa. México, D.F. 2011.
- Wolters Kluwer. Contrato de arrendamiento de buque https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/

CAPÍTULO XI

CONTRATO DE *LEASING*

Figura del *leasing* que proviene del *common law,* que ha sido adoptada por los demás sistemas jurídicos, como el caso de la legislación mexicana, que la recoge en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC).[1]

1. CONCEPTO

El artículo 408 de la LGTOC refiere que por virtud del contrato de arrendamiento financiero, el arrendador se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, al arrendatario, quien podrá ser persona física o moral, obligándose este último a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios que se estipulen, y adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales a que se refiere la ley.

1.2. ELEMENTOS PERSONALES

1.2.1. EL ARRENDADOR FINANCIERO

El arrendador que se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, al arrendatario.

1.2.2. EL ARRENDATARIO FINANCIERO

El arrendatario, quien tiene interés en adquirir los bienes objeto del contrato, podrá ser persona física o moral, y se obliga a pagar la contraprestación y adoptar, al vencimiento del contrato, alguna de las opciones terminales establecidas en la ley.

1.2.3. ELEMENTOS REALES

1.2.3.1. EL OBJETO

Está constituido por los bienes que serán adquiridos por el arrendador financiero, para otorgar su uso o goce temporal, al arrendatario.

1.2.3.2. LA CONTRAPRESTACIÓN

La contraprestación se liquidará en pagos parciales, según se convenga, y consistirá en una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios que se estipulen.

1.2.4. ELEMENTOS FORMALES

Se trata de un contrato formal que deberá otorgarse por escrito y que además deberá inscribirse en el folio electrónico del arrendador y del arrendatario, en la Sección Única del Registro Único de Garantías Mobiliarias del Registro Público de Comercio, a fin de que surta efectos contra tercero, sin perjuicio de hacerlo en otros registros especiales que las leyes determinen.

Lo anterior se corrobora en el artículo 15[2] del CFF en el que se señala que éste debe constar por escrito y en dicho documento deberá especificarse claramente el monto original de la inversión y la tasa de interés a pagar o, en su caso, el procedimiento para su determinación.[3]

1.2.5. OPCIONES TERMINALES

Una de las principales características de este contrato es que al término del mismo se dará alguna de las opciones terminales[4] que deberá ser elegida por la arrendataria.

a) La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición, que quedará fijado en el contrato.

b) A prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal, pagando una renta inferior a los pagos periódicos que venía haciendo.

c) A participar con el arrendador en el precio de la venta de los bienes a un tercero, en las proporciones y términos que se convengan en el contrato.

Cuando en el contrato se convenga de antemano la obligación del arrendatario de adoptar alguna de las opciones antes señaladas, éste será responsable de los daños y perjuicios en caso de incumplimiento, sin que pueda oponerse al ejercicio de dicha opción.

Si conforme a lo pactado la opción terminal puede ejercerse al finalizar el plazo obligatorio, la opción elegida deberá notificarse por escrito al arrendador, por lo menos con un mes de anticipación al vencimiento del contrato, respondiendo, salvo pacto en contrario, de los daños y perjuicios en caso de omisión.

2. EL LEASING INTERNACIONAL

La doctrina, señala Vásquez del Mercado,[5] considera al arrendamiento financiero como un contrato de alquiler de bienes de activo de una duración determinada, correspondiente a la amortización del bien alquilado y acompañado de la promesa del arrendador de prolongar el alquiler por un nuevo periodo.

2.1. CARACTERÍSTICAS

Dentro de las características del *leasing* internacional o *border leasing*, el autor nos refiere que:

a) El arrendador y el arrendatario se encuentran en países diferentes.

b) El arrendatario se obliga a pagar las rentas al arrendador en el exterior y en divisas diferentes a su moneda nacional.

c) El equipo objeto del arrendamiento se importa al país del arrendatario con la posibilidad de ser reexportado, al devolverse al arrendador.

d) El arrendador no tiene establecimiento permanente en el país del arrendatario, y por tanto no es sujeto tributario en dicho país.

e) En cuanto a la ley aplicable:

- En principio, es la del país donde los bienes están ubicados y donde el arrendatario tiene su patrimonio.
- Sin embargo, las partes pueden elegir que apliquen otras leyes, recomendándose ser pragmáticas para el supuesto en que se presente alguna controversia.

f) En cuanto a la jurisdicción, las partes pueden elegir cualquier Tribunal o incluso someter las controversias a arbitraje. Debiendo tomar en cuenta que para ejecutar los fallos o sentencias se requiere de los jueces del país deudor o del lugar donde el equipo esté situado.

2.2. TIPOS DE LEASING

2.2.1. LEASING FINANCIERO

Para Vásquez del Mercado[6] son convenios que cumplan con por lo menos uno o más de los siguientes criterios:

a) Que transfieran la propiedad del bien al arrendatario. Al realizarse el convenio al arrendatario se le transfiere el activo para su uso.

b) Que contenga una opción de compra a precio especial, lo que permite al arrendatario adquirir el activo con un precio especial, generalmente con un costo mejor al valor justo esperado del activo en el momento de realizar el convenio. La diferencia del precio de compra y el valor real o de mercado debe ser significativa.

c) Que la duración del arrendamiento sea igual al 75% o más, de la vida económica estimada del bien arrendado. Se entiende por vida económica estimada, el periodo utilizable económicamente del activo por parte de los usuarios, sin sujetarse para estos propósitos a los plazos de su depreciación.

d) Que el valor actual de los pagos por arrendamiento mínimo para el arrendatario, excluyendo los costos, sea igual o mayor al 90% del valor del bien arrendado.

Cuando un contrato es clasificado como financiero, el pago de las cuotas lo que está reflejando realmente es el pago por la compra del activo y se debe registrar, de forma independiente, la parte del principal, de los intereses.

2.2.2. LEASING OPERATIVO

Bajo este esquema, el arrendatario no registrará el activo como de su propiedad, y el uso del activo arrendado se hace a cambio del pago de un alquiler o cuota de arrendamiento, siendo ésta deducible como gasto corriente en el momento del cálculo de renta gravable y toda vez que el activo arrendado se haya utilizado para generación de esta renta. Es decir, si el esquema de arrendamiento es operativo, el gasto es deducible en su totalidad.

Debe tenerse mucho cuidado con este tipo de *leasing* operativo, ya que bajo nuestra legislación estaremos en presencia de un arrendamiento puro y al bien no se le puede considerar como un activo, tal y como lo han sostenido nuestros Tribunales Federales.[7]

2.2.3. LEASEBACK

Consiste en la venta de un bien propiedad del arrendatario a una arrendadora financiera, para que ésta, a su vez, posteriormente se lo arriende al primero.

El beneficio obtenido es el mejorar las condiciones de liquidez del arrendatario, al que se le permite disfrutar del bien a cambio de pagos sucesivos por el uso del mismo durante la vigencia del contrato, además de haber recibido una suma de dinero por la venta del bien.

Se recomienda consultar con cada arrendadora cuáles son los bienes susceptibles de este tipo de financiamiento.

En términos contables, este tipo de *leasing* representa un gasto deducible.

2.2.4. LEASING INMOBILIARIO

Ésta es una modalidad del contrato de *leasing* utilizada principalmente por industrias por instalarse o en proceso de expansión, que no pueden o no desean financiar por sí mismas el proyecto y la construcción de las obras necesarias.

Consistente en la adquisición que hace un banco o entidad financiera de un determinado inmueble, previamente seleccionado por el cliente, con el objeto de construir en el terreno adquirido un edificio destinado a su industria, establecimiento fabril, explotación comercial, etcétera, el cual, una vez terminado, es inmediatamente ocupado y utilizado por el cliente en locación financiera. Vencido el plazo del contrato y cumplidas todas y cada una de sus obligaciones asumidas, el cliente se convierte en propietario del terreno y de la construcción.

2.3. REGULACIÓN DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

Ello dependerá de la forma en como esta figura ha sido adoptada en el sistema jurídico de que se trate.

3. EFECTOS FISCALES DE LEASING INTERNACIONAL

3.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Conforme al artículo 166[8] de la LISR, respecto de los intereses por arrendamiento financiero, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes se utilicen en el país o cuando los pagos que se efectúen al extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero.

Existe la presunción de que los bienes se utilizan en el país, cuando quien use o goce el bien sea residente en el mismo o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. También se considera que existe fuente de riqueza en el país, cuando quien efectúe el pago sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

En estos casos, el impuesto se pagará mediante retención a cargo de las personas que hagan los pagos, quienes aplicarán la tasa del 15% a la cantidad que se hubiere pactado como interés en el contrato respectivo.

3.2. TRATAMIENTO EN LOS CDI CELEBRADOS POR MÉXICO

Como se señaló, es necesario diferenciar la parte de la contraprestación que corresponde al uso o goce temporal de bienes de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuyas rentas pueden categorizarse como beneficios empresariales que conforme al artículo 7 del Modelo de Convenio OCDE serán gravados en el país de residencia del dueño de los bienes, de la parte de la contraprestación que corresponde a los intereses.

En el caso de los intereses derivados de los contratos de *leasing*, a éstos les son aplicables las reglas contenidas en el artículo 11 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble tributación, analizado previamente en el Capítulo 7 de la presente obra.

3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En materia del impuesto al valor agregado,[9] se considera que existe importación de bienes, el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, considerándose que la importación se efectúa en el momento en el que se pague efectivamente cada una de las contraprestaciones periódicas.

El impuesto se cubrirá mediante retención que efectúe la persona física o moral que use o goce temporalmente los bienes de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, debiendo efectuar la retención en el momento en el que se pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado.

Bibliografía

- Código Fiscal de la Federación.
- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Vásquez del Mercado Cordero Óscar. *Contratos Mercantiles Internacionales.* 2a. edición. Ed. Porrúa. México, D.F. 2011.

CAPÍTULO XII

FACTORAJE INTERNACIONAL

El *factoring*, en opinión de Vásquez del Mercado,[1] constituye uno de los instrumentos más idóneos de apoyo a las ventas, tanto nacionales como internacionales, particularmente es útil para las exportaciones al permitir introducirse en aquellos mercados a los que no es acceder si no es vendiendo en régimen de *open account* (cuenta abierta).

1. CONCEPTO

Para entender esta figura, debemos acudir a la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC),[2] que concibe al contrato de factoraje financiero como aquél celebrado entre las empresas de factoraje financiero y sus clientes, ya sean personas morales o físicas, que realicen actividades empresariales, por medio del cual adquieren derechos de crédito relacionados con la proveeduría de bienes, servicios o ambos.[3]

Los recursos para estas operaciones se obtienen de préstamos y créditos de instituciones de crédito, de seguros y de fianzas del país o de entidades financieras del exterior, o provendrán de la emisión de obligaciones subordinadas y demás títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista.

Por medio de esta figura, el factorante conviene con el factorado en adquirir derechos de crédito que éstos tengan en su favor, por un precio determinado o determinable, bajo las siguientes modalidades:

a) Que el factorado no quede obligado a responder por el pago de los derechos de crédito transmitidos al factorante, o

b) Que el factorado quede obligado solidariamente con el deudor a responder con el pago puntual y oportuno de los derechos de crédito transmitidos al factorante.

Sólo podrán ser objeto del contrato de factoraje, aquellos derechos de crédito no vencidos que se encuentren documentados en facturas, contra recibos, títulos de crédito o cualquier otro documento, denominado en moneda nacional o extranjera, que acredite la existencia de esos derechos de crédito y que los mismos sean el resultado de la proveeduría de bienes, de servicios o de ambos, proporcionados por personas nacionales o extranjeras.

Salvo pacto en contrario, la transmisión de los derechos de crédito al factorante, comprende la de todos los derechos accesorios a ellos y surtirá efectos frente a terceros, desde la fecha en que haya sido notificada al deudor, sin necesidad de que sea inscrita en registro alguno.

El deudor de los derechos de crédito transmitidos a una empresa de factoraje financiero, libera su obligación pagando al acreedor original o al último titular, según corresponda, mientras no se le haya notificado la transmisión.[4]

El *factoring* consiste en un conjunto de servicios que presta el factor en relación con créditos comerciales documentados en facturas por cobrar que genera una empresa en el ejercicio de su actividad mercantil. A través de esta figura, la empresa vendedora le encarga al factor la gestión y administración de sus cuentas por cobrar, disminuyendo los costos internos dentro de la empresa.

2. ELEMENTOS DE UN FACTORING INTERNACIONAL

El *factoring* internacional es una herramienta muy útil tanto en la importación como en la exportación, en tanto que las compañías de *factoring* se han constituido en cadenas internacionales de *factoring*, que proporcionan a sus miembros asesoría, así como una infraestructura para el envío de información y documentación, lo que permite acortar el tiempo de gestión.

En el factoraje internacional participa una compañía de factoraje extranjera que funge como corresponsal y participa en el procedimiento de cobranza o entrega de recursos al cedente o a su proveedor extranjero, además de que, en una operación internacional, el acreedor y el deudor están localizados en distintos Estados.

Existen algunos elementos típicos que dotan de extranjería a este tipo de contratos, nos advierte Vásquez del Mercado,[5] como el hecho de que alguna de las partes se encuentre domiciliada en el extranjero; de manera que el contrato será concluido en otro Estado, o que una o varias prestaciones se deberá ejecutar en el extranjero.

En el caso del contrato de *factoring* de exportación, la nacionalidad de las partes no es relevante, en tanto que ambas partes están establecidas en el mismo Estado, el acuerdo se realiza en territorio nacional, en el idioma común de ambos, etcétera; sin embargo, su internacionalidad deriva del hecho de que algunas de sus prestaciones se dan en el extranjero.

Otro supuesto se presenta cuando el cliente que contrata con un factor de exportación le cede a éste las facturas de todos sus deudores, tanto nacionales como extranjeros, de manera que respecto de estos últimos, la ejecución del cobro, que es una de las prestaciones más importantes de estos contratos, va a tener que realizarse en el extranjero, donde residen los deudores.

La cesión de créditos será internacional desde el momento en que aparece algún elemento de extranjería, en particular el domicilio del deudor, y en este contrato hay que tener en cuenta que el crédito cedido procede de una compraventa internacional, estando el domicilio del deudor siempre en un país distinto al del establecimiento del exportador.

La empresa de *factoring* suele realizar diversas funciones como: el servicio de gestión de crédito; el servicio de garantía o asunción del riesgo de insolvencia, la financiación y el estudio de la cartera del cliente.

Existen dos posibilidades que pueden hacer que el contrato de *factoring* sea internacional:

a) El propio contrato de *factoring*, que se presenta bajo supuestos de tráfico internacional, provocando que el lugar de ejecución del contrato se produzca en el extranjero.

b) El contrato que da origen al *factoring*, del que surgen los créditos por cobrar por el factor, es un contrato internacional.

Una herramienta fundamental en la operación del *factoring* internacional es la Convención de UNIDROIT sobre *factoring* internacional, la cual es de gran importancia, ya que la misma se aplicará cuando los créditos cedidos bajo el contrato de *factoring* se originan en un contrato de compraventa de mercaderías y/o de prestación de servicios, entre un proveedor y un deudor, que tenga sus elementos en Estados diferentes, y en los que dichos Estados, el Estado en el cual el cesionario tenga su establecimiento y el Estado del deudor, sean Estados contratantes, o que tanto el contrato de compraventa de mercaderías como el contrato de *factoring* se rijan por la ley de un Estado Contratante.

3. TIPOS DE FACTORING INTERNACIONAL

3.1. DIRECT FACTORING

En este contrato participa una única empresa de *factoring*, la que no necesita ser miembro de una cadena internacional de factores para realizar su actividad fuera de las fronteras, sino que prestar sus servicios al cliente directamente sin ninguna colaboración.

Bajo estos supuestos, el cliente celebra un contrato con una empresa de *factoring* establecida en su propio territorio o con una empresa localizada en un Estado extranjero, en el que se localiza la mayor parte de sus clientes.

En cualquiera de los dos casos, el factor con el que se contrate será el directamente responsable del cobro y del resto de las funciones pactadas como el financiamiento o el aseguramiento de los créditos frente a la insolvencia de los deudores.

3.2. FACTORING DE EXPORTACIÓN

El cliente que ha realizado una venta con un comprador extranjero, contrata a una empresa de *factoring* establecida en su mismo Estado, encargándole las funciones de cobranza, las cuales serán desarrolladas por la empresa de *factoring* en su totalidad. Éste es el sistema más simple para el cliente, ya que celebra el contrato en su propio Estado, en su idioma y bajo sus ordenamientos jurídicos. Es un contrato generalmente utilizado cuando el cliente sólo persigue el cobro de las deudas y la protección contra el riesgo de su falta de pago, sin financiamiento.

3.3. FACTORING DE IMPORTACIÓN

Esta figura es utilizada por los clientes con un volumen sustancial de negocio en un Estado extranjero, por lo que contrata con una empresa de *factoring* establecida en dicho Estado, encargándole la cobranza de los créditos adeudados localizados en ese último Estado.

La empresa de *factoring* realiza las funciones pactadas en su propio Estado, con arreglo a su sistema jurídico y en su idioma, con lo que todos los problemas que se presentan al exportador para cobrar los créditos y relacionarse con sus clientes extranjeros, son asumidos por la empresa de *factoring*, quien no se encuentra en el desarrollo de su actividad con ningún elemento extranjero desconocido.

Cuando el exportador realiza su actividad con compradores de diferentes países suele elegir el sistema de dos factores, celebrando un contrato con un factor local bajo su esfera jurídica nacional, y será la empresa de *factoring* la que realizará el resto de los contratos con otros factores extranjeros.

3.4. PARTICIPACIÓN DE DOS EMPRESAS DE FACTORING DISTINTAS

Cada una actúa bajo su propio sistema jurídico. Aquí el cliente contrata con una empresa de *factoring* en su propio país al que encarga el cobro de las deudas de sus operaciones domésticas, como las de sus exportaciones, cediéndole a la empresa de *factoring* sus cuentas por cobrar. El factor del cliente (factor exportador) celebra acuerdos con sus corresponsales (factores importadores), los que se encuentran en los países de los deudores, y son quienes se encargarán de la cobranza de los créditos.

Las ventajas de este esquema de contratación son el hecho de que el cliente tiene relaciones contractuales con un único factor, localizado en su país, en su propio idioma y bajo las prácticas mercantiles de su Estado, lo que permite celebrar negocios en distintos lugares del mundo. El factor exportador le ofrece un servicio de cobranza de deudas localizadas en un gran número de Estados distintos, a través de un sistema de factores exportadores que están dispersos por distintos países. Por su parte, el deudor paga en su territorio y recibe las comunicaciones de su acreedor en su propio idioma.

4. CONVENCIÓN DE LA UNIDROIT SOBRE FACTORAJE INTERNACIONAL[6]

Una herramienta fundamental es la Convención de la UNIDROIT sobre factoraje internacional, la que señala que la operación de factoraje es internacional cuando las partes tengan su principal asiento de negocios en diferentes Estados; y el contrato será internacional cuando involucre créditos de tipo comercial, el factor asumirá contractualmente y de manera total o parcial diversas funciones como el financiamiento sobre la facturación de bienes; o protección contra el incumplimiento de los deudores.

En el caso de los deudores identificados, que provienen de los contratos de compraventa que concluyan antes, o durante el tiempo en que se dé el aviso escrito al deudor sobre la cesión del acreedor, surge un

problema, sobre si el deudor puede recuperar las sumas pagadas al factor, en caso de que el contrato entre el proveedor y el deudor (comprador) no se haya realizado. Al respecto, la Convención adopta una solución según la cual no hay ninguna responsabilidad para el factor, por las faltas que se den conforme al contrato principal entre el vendedor y el comprador, a menos que el factor no haya adelantado los fondos al proveedor o él los haya hecho, con el conocimiento de la falta de proveedor.

Finalmente, la convención estipula que las reglas que gobiernan el crédito original también aplicarán a los créditos y obligaciones subsecuentes de la misma deuda.

5. EFECTOS FISCALES

En primer lugar, cabe señalar que conforme a nuestra legislación, el factoraje financiero es considerado para efectos fiscales como un acto de enajenación,[7] salvo que el contrato se pacte bajo las modalidades de mandato de cobranza o cobranza delegada, supuestos bajo los cuales tendrá el carácter de financiamiento, en tanto que el cliente es responsable de la cobranza de la deuda y en caso de que el deudor no la pague, el cliente deberá hacer el pago.

Ahora bien, cuando en el contrato de factoraje financiero intervenga un residente en el extranjero, la LISR[8] lo considera un contrato de financiamiento, estableciendo un tratamiento diverso, dependiendo de si el cedente del crédito es residente en México o en el extranjero.

a) Enajenante en el extranjero y deudor residente en México.

Conforme al artículo 166 de la LISR, se considera interés la ganancia derivada de la enajenación efectuada por un residente en el extranjero, de créditos a cargo de un residente en México o de un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando sean adquiridos por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

En este supuesto, opera la regla general, de que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El impuesto se calculará sobre la ganancia derivada de la enajenación de créditos a cargo de un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, efectuada por un residente en el extranjero a un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, la que se calculará aplicando, a la diferencia entre el monto que obtenga el residente en el extranjero por la enajenación del crédito y el monto que haya recibido por ese crédito el deudor original del mismo, sobre dicha ganancia se aplicará como impuesto la tasa de retención que corresponda de acuerdo con este artículo al beneficiario efectivo de dicha ganancia.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

b) Adquirente de créditos residente extranjero, enajenante residente en México.

En este supuesto, se considera interés, el ingreso en crédito que obtenga un residente en el extranjero con motivo de la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presente, futuro o contingente.

Al respecto, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando el derecho de crédito sea enajenado por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Dicho ingreso se determinará disminuyendo del valor nominal del derecho de crédito citado, adicionado con sus rendimientos y accesorios que no hayan sido sujetos a retención, el precio pactado en la enajenación.

El impuesto se pagará mediante retención que efectuará la persona que realice los pagos y se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa del 10% cuando la adquisición derive de un derecho de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes; en este caso, el impuesto se deberá recaudar por el enajenante residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en nombre y por cuenta del residente en el extranjero y deberá enterarse dentro de los 15 días siguientes a la enajenación de los derechos de crédito.

5.1. TRATAMIENTO EN CDI CELEBRADOS POR MÉXICO

En el caso de los intereses derivados de los contratos de factoraje financiero, a éstos les son aplicables las reglas contenidas en el artículo 11 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble tributación, analizado previamente en el Capítulo 7 del presente libro, al que los remito.

Bibliografía

- Código Fiscal de la Federación.
- Convención de la UNIDROIT sobre factoraje internacional. http://www.unidroit.org/spanish/conventions/1988factoring-convention-sp.pdf
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- Vásquez del Mercado Cordero, Óscar. *Contratos Mercantiles Internacionales.* 2a. edición. Ed. Porrúa. México, D.F. 2011.

CAPÍTULO XIII

CONTRATO DE *JOINT VENTURE*

1. CONCEPTO

Javier Arce Gargollo[1] hace un análisis del vocablo *joint venture*, concluye que la expresión *joint* se traduce como asociado, copartícipe, conjunto, colectivo, mancomunado, mientras que la palabra *venture* significa riesgo, aventura, ventura, por lo que la conjunción de ambas palabras puede entenderse como riesgo colectivo, empresa colectiva, sociedad en participación, empresa común.

En México las traducciones son variadas, reflexiona Vásquez del Mercado,[2] se les nombra como contratos de asociación en participación, de empresa mixta o de sociedad de inversión mixta. Sin embargo, al autor le parece más apropiada la denominación de contrato de coinversión, o como convenio o contrato de participación conjunta, que se utiliza en la práctica de negocios mexicanos para los acuerdos de algunas sociedades que participan en un concurso de gobierno para presentar ofertas conjuntas.

Para Mario de la Madrid Andrade[3] el *joint venture* es una figura asociativa atípica que permite una estrecha colaboración entre dos o más partes, mediante la conjunción de sus varios recursos, para alcanzar un determinado objetivo, y con ello afrontar conjuntamente los riesgos de la empresa que se propone efectuar.

El objetivo que se busca alcanzar puede ser muy variado, puede estar relacionado con un proyecto o trabajo que ejecutarán conjuntamente las partes, la constitución u operación de una sociedad o la adquisición y operación de una empresa ya creada. Es un contrato asociativo que representa para las partes una gran posibilidad de hacer negocios lucrativos.

En opinión de Aníbal Sierralta Ríos,[4] el *joint venture* ha sido involucrado con otras figuras, para algunos es un consorcio, para otros es una asociación en participación, y para otros una empresa formada por aportaciones de capital, es decir, una sociedad por acciones.

De conformidad con el medio que las partes utilizan para la ejecución del acuerdo, en la práctica el *joint venture* presenta tres modalidades:

a) *Joint venture* societario, cuando se emplea una sociedad como instrumento para su cumplimiento.

b) *Joint venture* contractual, si el contrato se ejecuta sin acudir a una sociedad.

c) *Joint venture* mixto, cuando sólo una parte de la actividad se desarrolla a través de una sociedad y la otra no.

Estas tres modalidades se estructuran mediante un contrato base, que es el *joint venture agreement,* en el que se regula toda la operación que representa el contrato, y en el mismo las partes definen la actividad que emprenderán en común, establecen la manera de llevarlo a cabo y las reglas que regirán sus relaciones.

Para Mario de la Madrid Andrade,[5] el *joint venture* es un contrato por el cual dos o más personas físicas o jurídicas acuerdan emprender una actividad determinada de manera conjunta, a través de los medios que también definen, para lo cual se obligan a efectuar contribuciones de diversa naturaleza, con la finalidad de alcanzar un beneficio común, y salvo pacto en contrario, participar en las pérdidas, con la posibilidad, para ambas partes, de ejercer la gestión y el control de la referida actividad o de una parte de ella.

Por su parte, Aníbal Sierralta[6] nos refiere que una de sus características fundamentales es que se trata de un contrato, en el que debe expresarse claramente la intención de crearlo, por lo que en su opinión, se trata de una relación jurídica asumida voluntariamente y nacida *ex contractu;* requiere de un objeto específico, esto significa el presentar una meta única predeterminada a la que las partes abocan su esfuerzo, que se conoce como *specific venture* y cuya realización satisface el interés de los contratantes.

Un elemento fundamental, reflexiona Aníbal Sierralta, es la distribución de los resultados, los que no siempre se traducen en la obtención de utilidades, lo que puede ser entendido como una rentabilidad efectiva, así cuando el propósito del contrato es desarrollar alguna tecnología, abrir un mercado, efectuar trabajos de investigación, alcanzar economías de escala o conseguir realizar un trabajo cooperativo con miras económicas, ello no necesariamente se traducirá en utilidades.

2. NATURALEZA JURÍDICA

Un *joint venture* es un contrato de sociedad en sentido amplio, y para determinar la naturaleza jurídica y ante la variedad de formas y fines que puede tener un contrato de *joint venture*, no es posible encuadrarlo dentro de alguna figura típica. Es un contrato asociativo por el que dos o más partes pretenden tener un negocio, proyecto o empresa común, y en este sentido *sui generis.* En algunos casos puede asumir la forma de un contrato de asociación en participación. Mientras que en otros casos cuando se obligan a constituir una sociedad asume la forma de un contrato de promesa, siendo aplicables supletoriamente las reglas del Código Civil.

Ante la falta de regulación de este contrato, bajo la legislación mexicana sería un contrato atípico.[7] De ahí que en cuanto a su naturaleza se puede señalar que es un contrato asociativo, atípico, el que de conformidad con el objetivo convenido por las partes, se regirá por las reglas generales de los contratos, por las estipulaciones de las partes y en lo que fueron omisas, por las disposiciones con las que el contrato tenga más analogía de los regulados en el Código Civil y el Código de Comercio.

En la línea de pensamiento de Arce Gargollo,[8] la clasificación, elementos y obligaciones de este contrato son:

a) Mercantil. Las partes que lo celebran suelen ser comerciantes y los actos jurídicos que prometen celebrar son actos de comercio (constituir una sociedad, realizar un negocio común, vender acciones, celebrar contratos de agencia, suministro, transferencia de tecnología).

b) Cuando el contrato se refiera a una promesa que establece obligaciones de celebrar contratos futuros, debe constar por escrito.

c) Bilateral o plurilateral. Todas las partes se obligan.

d) Oneroso. En la mayoría de los casos, los provechos y gravámenes resultan para todos los contratantes, pero no es un contrato recíproco o de cambio.

e) Preparatorio. Cuando produce una situación jurídica preliminar para futuros actos jurídicos.

f) Asociativo. Las partes contratantes se obligan a contribuir para la obtención de un fin común (participar conjuntamente en un proyecto, negocio o sociedad) y están dispuestos a tener utilidades o pérdidas conforme al riesgo que involucra el contrato.

f) *Intuitu personae.* Como se trata de un negocio asociativo, el desarrollo de un alto nivel de confianza entre las partes es un ingrediente crítico.

El plazo se encuentra estrechamente vinculado al objeto de la operación.

3. CARACTERÍSTICAS

Sus características principales son:

a) Pueden participar dos o más partes.

b) Las aportaciones no siempre son en numerario o bienes, sino que pueden consistir en alguna actividad como la elaboración de proyectos y planos para construir una planta industrial, diseños de

productos, listas de materiales y proveedores, cotizaciones, análisis de factibilidad, estudios de mercado, envío de técnicos para enseñar y capacitar al personal operativo de la empresa o del proyecto conjunto, información y asesoría sobre la administración del negocio, organización de programas de computación, uso de marcas o patentes y, en general, experiencia acumulada en actividades industriales comerciales similares.

c) El objeto del contrato puede ser participar en un proyecto, trabajo o negocio conjunto, la adquisición por etapas de una organización empresarial, crear una nueva entidad jurídica, en la que participan como socios o accionistas las partes contratantes del *joint venture*.

d) Es un contrato de colaboración. Existe entre las partes una contribución destinada al logro de un resultado, o sea, un esfuerzo común. Se trata de contribuciones destinadas a crear una comunidad de intereses. Es frecuente que, además, las partes se obliguen a celebrar otros actos jurídicos relacionados con la sociedad *joint venture*.

e) Hay un control que cada parte ejerce sobre el negocio conjunto o *joint venture* al momento de celebración del contrato y en futuras etapas.

f) En algunos contratos, las partes recíprocamente se otorgan poderes o representación relacionados con el objeto o fin del contrato. Hay contratos que expresamente excluyen el que las partes tengan representación de otro de los contratantes. En los contratos de *joint venture* en los que no se crea una sociedad y en los que el objeto es realizar un proyecto o trabajo conjunto, las partes suelen obligarse a otorgarse recíprocamente representación por lo que hace al negocio conjunto. Obligación que se cumple mediante el otorgamiento de un poder (o comisión representativa) que una de las partes otorga a las otras partes y que debe limitarse a los actos propios y necesarios para el cumplimiento del *joint venture*.

g) En algunos casos los contratos contienen plazos para el cumplimiento de los diversos actos jurídicos materia del contrato.

h) Las partes también se obligan a no competir en lo relativo al objeto del *joint venture*. Si bien los *joint venture* deben entre sí la más estricta lealtad (relación fiduciaria) en cuanto al negocio para el que se han vinculado, conservan libertad para seguir compitiendo en todos los otros proyectos para los que no se han unido, y frecuentemente lo hacen.

i) Existen otras obligaciones como el deber de guardar secretos (confidencialidad), la obligación de no asociarse con otros socios que pueden ser competidores, el deber de que cada parte pague los gastos que le corresponden o la responsabilidad por daños y perjuicios causados por el cumplimiento de algunos de los deberes impuestos, etcétera.

j) El contrato *joint venture* por su atipicidad es un contrato flexible y versátil, al permitir a los contratantes, conforme a su participación, la conjunción de esfuerzos y dependiendo del objeto que persigan, establecer términos que se regulan por las disposiciones aplicables a otras figuras jurídicas, lo que les representa beneficios, derivados de la utilidad que se le da al *joint venture*.

Al respecto, Vásquez del Mercado[9] reflexiona que el *joint venture* representa ventajas para los contratantes, al permitirles tener la colaboración recíproca, para alcanzar determinado objetivo que sería difícil, dilatado y costoso de lograr por sí mismas. En otros casos, la tarea que las partes desarrollan representa un complemento de la actividad conjunta. El *joint venture* ofrece a las partes la posibilidad de obtener una vasta gama de ventajas, tan amplia como la propia naturaleza que la colaboración mutua lo requiera, de tal manera que prácticamente cualquier cosa o actividad que las partes puedan aportar, que sea necesaria para alcanzar el objetivo común, podrá ser materia de la referida figura asociativa. Entre los beneficios se tienen: transferencia de tecnología, permanencia, consolidación o penetración en mercados, obtención de recursos financieros, materias primas y recursos humanos.

4. LA NEGOCIACIÓN EN EL JOINT VENTURE

Los acuerdos de *joint venture*, señalan Carrero, Morales y Villamizar,[10] son un proceso complejo en el que las partes que intervienen no sólo deben conocer las cualidades del instrumento, sino que además, como en toda negociación comercial, la misma se encuentra condicionada a los intereses de las partes, consistentes de elementos claves que permiten comprenderlo más allá de la concepción simplista de

obtener ventajas unilaterales o la concepción del lucro, pues el orquestado de recursos de entes independientes tiene como fin las satisfacciones de necesidades que, de manera particular, pueden conjugar de manera efectiva los fines perseguidos por todos los participantes.

Las economías de mercado globales, reflexionan los autores, se basan en diversos factores como el aumento de las inversiones extranjeras, un creciente número de organizaciones que comparten capitales, conocimientos, infraestructuras y, atendiendo a los niveles de participación en el negocio, tanto beneficios como riesgos, de ahí que se abren las reglas del juego a los ajustes y cooperaciones empresariales, representadas en acciones de reconversión, reducciones, fusiones, adquisiciones, incorporaciones, compra de empresas, reestructuraciones, *joint venture*, entre muchas otras, para aumentar las posibilidades de éxito y reforzar las posiciones de las empresas ante la competencia.

5. LA NEGOCIACIÓN

En ésta se evoluciona de un esquema tradicional, clásico, a un enfoque integrador en el que la negociación es un proceso en el cual dos o más partes que intervienen, con un objetivo o problema en común, alternan, intercambian, discuten, argumentan para encontrar un resultado, que de la manera más acertada alcanza aspiraciones, metas, con la mayor suma de beneficios para las partes.

En cuanto a la fase inicial de una negociación de *joint venture*, señalan los autores, se ponen en contacto por primera vez las partes, y se transmiten elementos informativos que servirán de sustento a las etapas siguientes, de ahí que el rol del negociador es fundamental, ya que debe realizar la correcta formulación de los intereses, de los objetivos, considerando además los de la otra parte, a fin de establecer opciones que beneficien equitativamente a las partes.

Por tanto, y en la línea de pensamiento de Sierralta,[11] este primer contacto resulta fundamental para la indagación de las posibilidades de una iniciativa común, en la que se aprecian tres fases: la primera de carácter emotivo, donde nace la negociación; la segunda, racional, en la que se estructuran paso a paso las actuaciones y propósitos y, finalmente, la tercera llamada negociar, en la que se fijan los acuerdos para acometer estas etapas que requieren la consideración de las estrategias y técnicas de negociación.

Para Sierralta, refieren Carrero, Morales y Villamizar, después de las motivaciones para ir a *joint venture*, al entablar este tipo de negociaciones comerciales se deben tomar en cuenta cinco elementos básicos:

a) Determinación de objetivos: los cuales permiten establecer la naturaleza, alcance, causas y motivaciones del *joint venture* y, en la medida de lo posible, se hace necesario la precisión cuantitativa que habilita la negociación, entre puntos mínimos y máximos, ofreciendo un margen, haciéndola fluida y flexible, la fijación de metas claras permite ceder o avanzar en las posiciones y la evaluación si los acuerdos están dentro de las expectativas trazadas.

b) La designación de negociadores, para evitar el problema de quién debe diseñar y estructurar el contrato, siendo recomendable que las personas que representan a la organización en este proceso, deberían ser destinadas en adelante a la gestión operacional, debido a su conocimiento, grado de compenetración con la nueva figura que se está conformando, en contrapartida, existe la hipótesis de utilización de personal desligado, pero con elevado talento negociador, quienes pueden mantener una perspectiva imparcial.

c) Elaboración de agenda como técnica para ordenar las reuniones, centrar las discusiones y guiar el avance del trabajo. La misma es una relación detallada que atiende a la estrategia, evita salirse de los propósitos, por lo que es recomendable iniciar con aquellos puntos de más fácil conciliación, la misma debe ser trazada, considerando intereses, necesidades que encaucen el elemento más importante en una negociación de *joint venture*, el riesgo a ganar.

d) Concesiones y reservas como un componente importante de la negociación, en el juego de las ofertas y contraofertas, llegando a soluciones que satisfacen las expectativas de las partes, en el caso de los *joint venture*, la concesión tiene la finalidad de conocer las necesidades de la parte contraria; ¿qué cantidades y participación desea?; ¿a qué nivel y cuánto en contraprestación ofrecer para obtenerlo? En este sentido, habrá que cuidar cuánto se revela de la posición, en esta acción.

e) Acuerdos y compromisos en el proceso de la negociación, se esbozan acuerdos preliminares, que posteriormente serán cláusulas contractuales, donde el negociador podrá, en aras de objetivos a largo plazo, ofrecer concesiones que inicialmente no serán provechosas, y es importante la precisión de riesgos, financiamientos, tecnología, seguros, entre otros, de la manera más clara, para evaluar las posibilidades de cumplimiento.

Finalmente y en la línea de pensamiento de Aragón, refieren los autores, el proceso de negociación en los *joint venture* se encuentra subsumido en los aspectos locales e internacionales, y se ve influido por las reglamentaciones, leyes, regulaciones y costumbres del ámbito en que se desarrolla, factores a los que se suma la cultura, tanto de la región como de la propia organización, por lo que, en opinión de los referidos autores, el negociador en un acuerdo de *joint venture* no sólo debe salvar los obstáculos de un entramado de elementos que gravitan en las relaciones comerciales internacionales de cooperación, en los que los intercambios de recursos, bienes, tecnologías y la propia existencia de la entidad a conformar se encuentran mediados y condicionados por las regulaciones de cada país en los que tienen su asiento las partes, sino que además debe considerar los aspectos culturales que pueden convertirse en un factor aislante y distanciador si no se entienden las condiciones de cada parte, aspectos que deben ser comprendidos, así como manejados desde la asimilación, admisión y reconocimiento de las diferencias, para ser hospedados en el seno del nuevo ente como un incentivo para el desarrollo, más que como un obstáculo.

6. FACTORES DE ÉXITO O FRACASO DEL JOINT VENTURE

En opinión de Echarri, Pendás y Quintana,[12] el éxito o fracaso de una *joint venture* depende de los siguientes factores:

a) Establecimiento de relaciones en todos los niveles, a fin de lograr una confianza en la cooperación de las nuevas relaciones de negocios, durante todas las fases de la creación de la *joint venture*, de manera que todas las transacciones de realicen de manera transparente.

b) Tener conocimiento de la organización, así como de su cultura empresarial, el cual es vital para comprender las ideas al momento de la negociación, pues éste será la clave a la hora de lograr los acuerdos de forma satisfactoria.

c) Antes de comenzar el proceso de negociación, es vital conocer los objetivos estratégicos de las partes, estableciendo reuniones entre los directivos y especialistas en la materia del objeto de negocio a establecer entre las partes.

d) Mantener una transparencia y claridad en el establecimiento de los términos acordados, donde las partes colocan dos socios como mínimo (fuerzas comunes con capacidades de negociación y control) que permitirán velar por el cumplimiento de los acuerdos establecidos en reuniones de interés común en la cooperación, sentando las bases para el desarrollo de cada una de las fases del proceso de creación.

En cuanto a los escenarios de fracaso, no deben pasarse por la posibilidad de disputas, y el deterioro de relaciones, considerando la magnitud de las inversiones que están en juego y, por ende, desacuerdo en las distribuciones de utilidades, por lo que los autores recomiendan la intervención de un árbitro definido en el propio contrato como medio para resolver estas controversias.

7. PROCESO DE CREACIÓN DE UNA JOINT VENTURE

En cuanto al proceso de creación de la *joint venture*, los autores atienden las recomendaciones de Aragón,[13] quien reflexiona sobre las diferencias que pueden surgir según el país donde se origina, debido a las distintas leyes que en cada región y sus distintos marcos jurídicos, los cuales deben ser plasmados en los acuerdos entre las partes a negociar. Por eso la importancia de crear un precontrato que rija las cosas hasta la obtención de los compromisos formales.

Para Aragón, en la fase de negociación existen dos puntos vitales: **(i)** la Carta de Intención, la cual incluye: negociación de socios, la búsqueda del financiamiento del proyecto, la viabilidad objetiva, y los

contactos con los entes gubernamentales, y **(ii)** el acuerdo base incluye los planes económicos, financiero y, por último, el de gestión y administración del proyecto.

En la línea de pensamiento de Cheng y López, las fases de creación, nos refieren Valencia, Olivia y Pérez,[14] son las siguientes:

a) Fase preliminar.

- Identificación de oportunidades.
- Delimitación de objeto.
- Selección de socio.
- Proyecto de factibilidad.
- Búsqueda de financiación.

b) Fase de negociación preliminar.

- Inicio de los acuerdos.
- Acuerdos de confidencialidad.
- Construcción de acuerdos comunes.

c) Fase de negociación.

- Acuerdo básico de la *joint venture*.
- Contratos satélites.
- Contratos de financiación.
- Providencias complementarias.
- Negociación con cliente/gobierno.
- Obtención de autorizaciones.

d) Finalización

- En la *joint venture* contractual: conclusiones de acuerdos.
- En la *equity joint venture*: negociación del acuerdo de accionistas.

8. BENEFICIOS Y RIESGOS DE LOS JOINT VENTURE

Finalmente, el contrato de *joint venture* puede generar beneficios y riesgos, temas que habrá que considerar al negociar este tipo de acuerdos.

En cuanto a los beneficios, Carrero, Morales y Villamizar siguen la línea de pensamiento de Terjesen,[15] destacando los siguientes:

a) Facilitar el acceso a los mercados nacionales e internacionales.

b) Redes de distribución. La nueva cooperación comparte los riesgos que se pueden dar en la distribución de los productos, dados los conocimientos de las redes de ambas empresas, fortaleciendo el mercado de proveedores.

c) Capacidad. Se genera una mayor capacidad de producción, consecuencia de la economía.

d) Personal. Se comparten los conocimientos del talento humano de ambas empresas, para beneficiar el intercambio en las prácticas de gestión innovadoras entre las empresas.

e) Compras. Se tienen mayores recursos económicos, lo que permite realizar compras en un mayor volumen acorde con las necesidades del mercado, obteniendo mayores beneficios al contar con proveedores de confianza de uno de los socios y lograr mejores precios, mayor calidad y tiempos de entrega de los productos.

f) Tecnología y propiedad intelectual: Los conocimientos de uno de los socios permite lograr el desarrollo de nuevas tecnologías de vanguardia e innovadoras.

g) Finanzas: La posibilidad de unir sus recursos financieros para potenciar sus inversiones y así eliminar la necesidad de pedir prestado en fuentes externas a la sociedad.

En cuanto a los riesgos que habrá de prevenir, los autores destacan:

a) Comunicación. Si no existe una buena comunicación y claridad entre los objetivos, se darían malos entendidos durante la sociedad. Hay que considerar factores como la ubicación geográfica y cultural entre los socios.

b) Estrategia. Si las empresas tienen objetivos y estrategias diferentes, no lograrán acuerdos de cooperación que beneficien una nueva sociedad de mutuo acuerdo, también surgiría una falta de acuerdos en los procesos de administración, duplicidad en las responsabilidades, tomas de decisiones erradas y conflictos entre las partes.

c) Recursos desequilibrados. Cuando se asignan de manera desproporcionada.

d) Cultura. Los socios pueden tener costumbres diferentes, lo que daría como resultado una pobre cooperación y perjudicaría la relación de las partes.

9. EFECTOS FISCALES

Uno de los problemas más complejos que puede derivar de los contratos de *joint venture*, consiste en determinar su naturaleza jurídica, particularmente por el hecho de que se trata de una figura regulada en el derecho extranjero, y en todo caso dependerá de la modalidad bajo la cual se haya celebrado el contrato y la regulación del contrato, es decir, deberá atenderse a la ley que rige el acto.

No obstante lo anterior, y dado que como se señaló previamente, para la interpretación de este contrato atípico se aplican las reglas del contrato al que más se parece, hay quienes han interpretado que éste es el contrato de asociación en participación, al que desde el año de 1999 y atendiendo al principio de autonomía calificadora del Derecho tributario, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) le da el tratamiento aplicable a una persona moral, situación que se reproduce en la LISR hoy vigente.[16]

Sin embargo, ello no ha estado exento de discusión, lo que orilló al legislador a tratar de resolver el problema, estableciendo para efectos fiscales lo que debe considerarse como asociación en participación,[17] solución que del todo puede considerarse no satisfactoria por las siguientes razones:

Si bien el *joint venture* es un convenio *lato sensu,* por medio del cual se realizan actividades empresariales, sin embargo en algunos casos no se cumple uno de los requisitos señalados en la norma en comento, el que consiste en la participación de utilidades o de pérdidas derivadas de dicha actividad.

Adicionalmente cabe señalar que la asociación en participación tendrá personalidad jurídica para los efectos del Derecho Fiscal, cuando en el país realice actividades empresariales, cuando el convenio se celebre conforme a las leyes mexicanas o cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 9 de este Código.[18] Bajo los supuestos mencionados se considerará a la asociación en participación residente en México, situación que le obliga a cumplir con las mismas obligaciones fiscales, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones, establecidas para las personas morales en las leyes fiscales.

9.1. PAGO DE DIVIDENDOS

En aquellos casos en los que se considere al *joint venture* como una asociación en participación residente en México, como consecuencia ella deberá tributar bajo el régimen de personas morales, lo que implicará que en los casos en que distribuya utilidades, éstas tendrán en carácter de dividendos y cuando sus destinarios sean residentes en el extranjero, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.[19]

Cuando se distribuyen dividendos, incluidos los conceptos referidos en el artículo 140[20] de la LISR, la persona moral será sujeto pasivo del impuesto sobre la renta (ISR), debiendo aplicar la tasa del 30% respecto de aquellos dividendos distribuidos que excedan a la cuenta de utilidad fiscal neta.[21]

Tratándose de reducción de capital de personas morales,[22] se considerará que se distribuyen dividendos. A efecto de lo cual la utilidad distribuida se determinará comparando el reembolso por acción materia de la reducción de capital, con el saldo de la cuenta de capital de aportación por acción y el resultado de dicha comparación se multiplicará por el número de acciones que se reembolsen. La utilidad distribuida, así determinada, se comparará con la cuenta de utilidad fiscal neta y el excedente será la utilidad gravable, a la que se aplicará la tasa del 30%.

Adicionalmente, las personas morales que reduzcan su capital considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida cuando éste sea menor.

A la cantidad que se obtenga se le disminuirá la utilidad distribuida determinada en los términos a que se refiere el párrafo anterior, y el resultado será la utilidad distribuida gravable para los efectos de esta fracción, misma que comparará contra la cuenta de utilidad fiscal neta y el excedente será la utilidad gravable, a la que se aplicará la tasa del 30%.

Similar tratamiento se da a las utilidades que envíen los establecimientos permanentes de personas morales residentes en el extranjero a la oficina central o a otro establecimiento permanente, cuando éstas no provengan del saldo de la CUFIN o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero.

Equivalente tratamiento opera para los reembolsos de capital efectuados por los establecimientos permanentes a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero.

Finalmente, cabe señalar que existe una tasa adicional sobre dividendos a cargo de los beneficiarios del dividendo, en cuyo caso las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo, constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido. El impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.

10. TRATAMIENTO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

10.1. MODELO OCDE. ARTÍCULO 10[23]

Los dividendos pueden ser gravados tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de la residencia.

Cuando los dividendos sean gravados por el Estado de la fuente conforme a su legislación y el beneficiario efectivo de los dividendos sea residente del Estado de la residencia, el impuesto no podrá exceder de:

a) El 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos.

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

Mediante acuerdo mutuo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán la forma de aplicación de estas limitaciones. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto

de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Para efectos del artículo, el término “dividendos” significa los rendimientos de las acciones, “acciones de goce” o “derechos de goce”, acciones de voto limitado, acciones de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que les permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal aplicable a los rendimientos de las acciones conforme a la legislación del Estado de residencia de la sociedad que realiza la distribución.

Existe una restricción para la aplicación de las disposiciones de los párrafos 1 y 2 cuando el beneficiario efectivo de los dividendos, que sea residente de un Estado Contratante, realice su actividad en el Estado de la fuente del que la sociedad que paga los dividendos sea residente a través de un establecimiento permanente situado en el mismo Estado y la participación por la que se pagan los dividendos esté efectivamente vinculada a dicho establecimiento permanente. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales).

Otra limitación se da cuando una sociedad que sea residente de un Estado Contratante, obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado, o en la medida en que la participación respecto a los cuales se pagan los dividendos está vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni podrá someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los beneficios distribuidos de la sociedad, aunque los dividendos pagados o no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

10.2. CDI CELEBRADOS POR MÉXICO

Tomando en consideración que lo obligatorio es el Convenio que en lo particular hayan celebrado dos Estados, analizaré a manera de ejemplo el artículo 10[24] del Convenio celebrado entre México y los Estados Unidos de América, por ser aquél con el que nuestro país tiene el mayor número de relaciones comerciales.

En este artículo se recoge la regla del Convenio Modelo en el sentido de que los dividendos pueden ser gravados tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de la residencia.

Cuando los dividendos se sometan a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos, lo hará de conformidad con la legislación de este Estado de residencia, con la limitación de que cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea un residente del otro Estado Contratante, el impuesto no podrá exceder del:

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

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

También se recoge la regla que reconoce que este tratamiento no abarca los impuestos a cargo de la sociedad que paga los dividendos.

Existe una limitación para gravar los dividendos, por parte del Estado de la fuente donde resida la sociedad que paga los dividendos, cuando el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante y:

a) Sea una sociedad que ha sido propietaria de acciones que representan 80% o más de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos por un periodo de 12 meses que termine en la fecha en que se decretan los dividendos y que:

- Con anterioridad al 1 de octubre de 1998, haya sido propietaria, directa o indirectamente, de acciones que representen 80% o más de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos; o
- Tenga derecho a los beneficios del Convenio de conformidad con los subincisos **(i)** o **(ii)** del inciso **d)** del párrafo 1 del artículo 17 (“Limitación de beneficios”); o

- Tenga derecho a los beneficios del Convenio en relación con los dividendos a que se hace referencia en el inciso **g)** del párrafo 1 del artículo 17; o
- Haya obtenido una resolución administrativa emitida por la autoridad competente de conformidad con el párrafo 2 del artículo 17 en relación con este párrafo; o

b) Sea un fideicomiso, sociedad u otra organización constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios al amparo de uno o más planes establecidos para otorgar pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios a los empleados y que su ingreso esté generalmente exento de impuestos en el Estado contratante del que es residente, siempre que dichos dividendos no se obtengan de la realización de actividades empresariales, directa o indirectamente, por dicho fideicomiso, sociedad u organización.

El inciso 4 establece algunas restricciones, dependiendo de las características del ente pagador del dividendo o del beneficiario efectivo de los mismos.

a) El inciso a) del párrafo 2 y el inciso a) del párrafo 3 no se aplicarán en el caso de dividendos pagados por una Sociedad de Inversión Regulada (SIR) o un Fideicomiso de Inversión de Bienes Inmuebles (FIBI).

b) En el caso de dividendos pagados por una SIR, se aplicará el inciso b) del párrafo 2 y el inciso b) del párrafo 3.

c) En el caso de dividendos pagados por un FIBI, el inciso b) del párrafo 2 y el inciso b) del párrafo 3 sólo se aplicarán si:

- El beneficiario efectivo de los dividendos es una persona física o una persona descrita en el inciso b) del párrafo 3 y, en cualquier caso, no tiene una participación mayor al 10% en el FIBI.
- Los dividendos son pagados en relación con una clase de acciones que se negocia públicamente y el beneficiario efectivo de los dividendos es una persona que no tiene una participación mayor al 5% de cualquier clase de acciones del FIBI, o
- El beneficiario efectivo de los dividendos tiene una participación no mayor al 10% en el FIBI y el valor bruto de ninguna participación individual en los bienes inmuebles detentados por el FIBI excede del 10% del valor bruto de la participación total en bienes inmuebles del FIBI.

Por su parte, el inciso 5 establece restricciones para la aplicación de los párrafos 1, 2, 3 y 4 si el beneficiario efectivo de los dividendos, siendo residente de un Estado Contratante, realiza o ha realizado actividades empresariales en el otro Estado Contratante (fuente) del que es residente la sociedad que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado Contratante, o presta o ha prestado servicios personales independientes desde una base fija situada en él y los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7 (“Beneficios empresariales”) o del artículo 14 (“Servicios personales independientes”), según proceda.

El inciso 6 recoge el criterio del Modelo Convenio, en el sentido de que el término “dividendos” empleado 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 los distribuya.

Otra restricción que se establece en el inciso 7, se refiere al hecho de que cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante (fuente), ese otro Estado de la fuente no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una sociedad que no sea residente de ese Estado, salvo en la medida en que dichos dividendos sean pagados a un residente de ese otro Estado o los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija situada en ese Estado.

Finalmente, el inciso 8 reconoce la necesidad de que las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente con el objeto de desarrollar un acuerdo común sobre la aplicación

del párrafo 3, inciso a), subinciso iv) del presente artículo, incluyendo la publicación de disposiciones u otras guías públicas.

Bibliografía

- Arce Gargollo, Javier. *Contratos Mercantiles Atípicos.* Ed. Trillas. México, D.F. 1985.
- Carrero, Ebers; Morales, Anaydée y Villamizar, Darwin. URBE–Universidad Rafael Belloso Chacín, Venezuela. Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales. Depósito Legal: PPX200102ZU2313 / ISSN: 1856-6189. Volumen 12. Edición No. 2. Marzo–agosto 2015.
- Código Fiscal de la Federación.
- 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 Impuesto sobre la Renta. Artículo 10. Dividendos.
- De la Madrid Andrade, Mario. *El Joint Venture. Los Negocios Jurídicos Relacionados.* Ed. Porrúa. México, D.F., 2005.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Sisthemis. 2016.
- *Model Tax Convention on Income and on Capital.* Sisthemis. 2016.
- Sierralta Ríos, Aníbal *Joint Venture Internacional.* Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1996.
- Vásquez del Mercado Cordero, Óscar. *Contratos Mercantiles Internacionales.* 2a. edición. Ed. Porrúa. México, D.F. 2011.

CAPÍTULO XIV

CONTRATO DE MAQUILA

1. CONCEPTO

Es un contrato por virtud del cual una persona denominada cliente o propietario encarga a otra denominada maquilador, la fabricación, elaboración o transformación de un determinado producto, a cambio de una contraprestación cierta y determinada, pactándose cantidades y condiciones de entrega y proporcionando el cliente las materias primas o insumos necesarios para la producción o elaboración de los bienes objeto del contrato.

La industria maquiladora surge como consecuencia de las relaciones económicas internacionales, destacándose la internacionalización de los procesos manufactureros mediante la subcontratación entre países en busca de mano de obra más barata.

La empresa maquiladora se desarrolla en nuestro país a través del concepto de empresa que ensambla o procesa productos para otro, la cual le proporciona los materiales y a veces el equipo y maquinaria necesarios para ello. Es decir, estamos frente a una subcontratación de empresas.

2. PARTES

a) Maquilador. Persona física o moral que realiza un proceso de fabricación, elaboración, producción o transformación para la obtención de la mercancía objeto del contrato.

b) Propietario o cliente. Persona física o moral que encarga la elaboración, transformación o producción de la mercancía objeto del contrato al maquilador a cambio del pago de la contraprestación pactada.

3. ELEMENTOS GENERALES

a) Objeto. Lo constituyen las mercancías que habrán de producirse, transformarse o elaborarse.

b) Suministro de insumos y materias primas. Generalmente es el propietario quien proporciona los insumos y materias primas al maquilador, pero puede pactarse que éstas sean a cargo del maquilador.

c) Contraprestación. Importe que paga el propietario al maquilador por los servicios que este último presta.

4. CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO

a) Bilateral. Origina derechos y obligaciones recíprocos.

b) Oneroso. Implica el pago de una contraprestación.

c) Conmutativo. Las prestaciones son ciertas y determinadas desde la celebración del contrato.

d) Principal. Existe por sí mismo, y no depende de ninguna otra relación contractual.

e) Consensual. No requiere de formalidades.

f) Innominado o atípico. No está expresamente regulado.

El contrato de maquila puede involucrar otros contratos, como son los contratos de tecnología, los de inversión de capital, los de arrendamiento, etcétera, cuyas características habrán de estudiarse particularmente.

5. TIPOS DE MAQUILA

a) La maquila puede ser nacional, cuya actividad se desarrolla exclusivamente dentro del mercado interno.

b) La maquila de exportación. Ésta se basa en importaciones temporales de materia prima, componentes y su posterior exportación en forma de productos terminados o semiterminados. Se requiere, para efectos de lo anterior, de un régimen aduanero particular que facilite las continuas operaciones de comercio exterior que llevan a cabo las empresas de maquila.

c) Maquila de servicios. Consiste en la prestación de servicios cuya finalidad es la exportación o apoyo de esta actividad.

d) Submaquiladoras. Realizan procesos complementarios destinados a la transformación, elaboración o reparación de productos, y son realizados por personas diferentes del maquilador original.

e) Exportadores indirectos. Son los proveedores nacionales de mercancías que se utilizan en el proceso productivo de bienes que serán vendidos en el exterior por empresas inscritas en el Registro de la Industria Maquiladora.

f) Maquiladoras con capacidad ociosa. Son las empresas establecidas y orientadas a la producción para el mercado nacional, que se incorporan al esquema de maquila, utilizando y obteniendo beneficios de su capacidad ociosa instalada. Así, para llevar a cabo los procesos productivos a desarrollar, primero se requiere la aprobación de un programa, en los términos del decreto para el fomento y operaciones de la industria maquiladora de exportación.[1]

6. OBLIGACIONES DEL MAQUILADOR

a) Se obliga a ensamblar o fabricar los productos que el propietario le encarga.

b) Seguir las instrucciones y especificaciones de la empresa propietaria respecto de la producción, incluyendo volúmenes, plazos, etcétera.

c) Recabar todas las autorizaciones y permisos requeridos para la importación y exportación de la mercancía y los activos que se utilizan en el proceso de maquila.

d) Registrar los contratos cuando así se requiera legalmente.

e) Exportar los productos ensamblados a los lugares que el propietario indique.

7. OBLIGACIONES DEL PROPIETARIO

- Se obliga a suministrar los materiales, materias primas, insumos y demás materiales que se utilizan en la producción.
- Proporcionar la maquinaria y equipo necesarios para realizar los procesos de producción. Es importante advertir que estos activos no se transmiten en propiedad, sino sólo en uso gratuito por medio de contratos de comodato.
- Proporcionar las instrucciones, especificaciones y asistencia técnica necesarias para ensamblar los productos.
- Pagar todos los gastos de producción y operación de la empresa maquiladora.
- Pagar la contraprestación por el servicio de ensamble, denominado cuota de maquila.

8. EFECTOS FISCALES

Para entender sus efectos fiscales, no debemos olvidar que en el caso concreto estamos frente a un contrato de prestación de servicios mercantiles, en el cual el proveedor, persona física o moral, recibe pagos por los servicios que presta, y que generalmente se trata de un contrato que celebran partes relacionadas que deben cumplir las reglas en materia de precios de transferencia.

8.1. SAFE HARBOURS (PUERTOS SEGUROS)[2]

Tomando en consideración que la aplicación del principio de plena competencia es un proceso complejo y costoso, además de una pesada carga administrativa, los países miembros de la OCDE han establecido reglas *safe harbours* para el adecuado cumplimiento de los precios de transferencia.

Un *safe harbour* es una disposición legal que se aplica a una determinada categoría de contribuyentes y que les alivia de cumplir las obligaciones contenidas en la legislación en materia de precios, sustituyéndolas por un procedimiento simplificado.

8.2. IMPLEMENTACIÓN DEL SAFE HARBOUR EN MÉXICO

En México, el método *safe harbour* se aplica para la industria maquiladora, que es aquélla dedicada a la manufactura parcial, ensamble o empaque realizado por una empresa que no es el fabricante original.

Este tipo de operaciones generalmente se lleva a cabo a través de contratos de prestación de servicios de maquila, siendo relevantes para la figura de precios, aquellos contratos celebrados entre un residente en el extranjero y la maquiladora ubicada en territorio nacional, la que cobrará una contraprestación por sus actividades, las cuales deben cumplir con el principio de plena competencia, a fin de evitar que dicho precio sea manipulado con el propósito de conseguir el mayor beneficio fiscal posible para el grupo.

De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) mexicana, las empresas maquiladoras pueden calificarse como establecimiento permanente del residente en el extranjero, por lo que, como cualquier otro contribuyente, deberán cumplir sus obligaciones, entre las cuales se incluyen las relativas a los precios de transferencia.

Sin embargo, la LISR vigente a partir del 1 de enero de 2014, regula en los artículos 181[3] y 182 algunos supuestos de la actividad de la maquila, estableciendo únicamente dos opciones para acreditar el cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia, con el fin de que se considere que un residente en el extranjero no tiene un establecimiento permanente en el país por las operaciones de maquila: **(i)** un *safe harbour* en que se establecen como parámetros una utilidad fiscal de 6.9% sobre activos o 6.5% sobre costos y gastos, el que resulte mayor y **(ii)** acuerdo anticipado de precios (APA) que confirme el cumplimiento con disposiciones en materia de precios de transferencia.[4]

Para la maquila no existe la posibilidad de exhibir un estudio de precios para acreditar el cumplimiento de sus obligaciones en materia de precios de transferencia, limitación que en opinión de Miranda Sadurní, Morales Cardona y Garza Colli,[5] resulta cuestionable, al no existir claridad sobre las razones para establecer que los porcentajes fijados conforman el precio justo de mercado, lo que podría atentar contra el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

La reforma fiscal para 2014 recoge una norma de *safe harbour*, para beneficiar a la industria maquiladora con el fin de continuar fomentándola, estableciendo un método simplificado para la determinación de una utilidad fiscal mínima, por la cantidad que resulte mayor entre considerar el 6.9% de los activos fijos destinados a la operación de maquila o el 6.5% de los costos y gastos incurridos en la operación de maquila, incluyendo aquéllos realizados por el residente en el extranjero, lo que además implica que se les exima del cumplimiento de las disposiciones generales establecidas en la LISR.

Finalmente, cabe señalar que los artículos 183[6] y 183-Bis[7] de la LISR prevén una regla especial para las actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue autorizado por la Secretaría de Economía.

8.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA EXPORTACIÓN DE BIENES POR MAQUILADORAS

La Ley del Impuesto al Valor Agregado[8] considera exportación de servicios, el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por concepto de operaciones de maquila y submaquila para exportación, entendiendo que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando los bienes sean exportados por la empresa maquiladora.

Bibliografía

- "Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación", publicado en el DOF el 22 de diciembre de 1989 y modificado según publicaciones del 24 de diciembre de 1993 y 23 de octubre de 1996 y el 1 de junio de 1998.
- *Guías en Materia de Precios de Transferencia.* Sisthemis. 2016.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Miranda Sadurní, Pedro José, Aldo Fabián Morales Cardona y Diego Garza Colli. *"Safe Harbour* en la industria maquiladora en México", artículo publicado en la sección Artículos de los Alumnos de la Maestría de Derecho Fiscal de la Universidad Panamericana. *PUNTOS FINOS.* Dofiscal Thomson Reuters. México, D.F. Noviembre de 2015.
- Sagahón Hervert, Homero. *Manual Práctico de Comercio Exterior.* Dofiscal Editores. México, D.F. 1993.

CAPÍTULO XV

EL COMERCIO ELECTRÓNICOY LA ECONOMÍA DIGITAL

El comercio electrónico internacional sin duda es consecuencia del fenómeno de la globalización, e implica el uso de medios electrónicos para la contratación de productos y servicios, principalmente a través de Internet.

El Internet o red de redes es un canal mundial de telecomunicaciones informáticas que se integra por muchos canales que a su vez están interconectados entre sí, lo cual lo convierte en el medio de comunicación más veloz en toda la historia de la humanidad,[1] lo que ha dado lugar al nacimiento de nuevas áreas como el derecho informático o de la informática jurídica, en las que se vinculan el derecho y la informática.

En materia de *E-comerce,* se utilizan los medios electrónicos como la *Web, e-mail* y el *chat* para la celebración de contratos comerciales, lo que ha modificado la forma de celebración de contratos,[2] habilitándose una amplia gama de recursos susceptibles de aprovecharse a través de la electrónica y redes informáticas, incluyendo las redes sociales, las cuales han facilitado los vehículos para el desarrollo del comercio internacional electrónico.

Cuando hablamos de “comercio electrónico”, en opinión de Matesanz,[3] nos referimos a la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados a través de la red de Internet. Esto es, aquellas operaciones en las que Internet es utilizado como el canal de comunicación entre un proveedor y sus clientes, sin que haya un desplazamiento del cliente consumidor a las instalaciones de su proveedor como ocurre cuando se acude a un establecimiento a comprar determinados artículos.

En esa medida, la contratación comercial ha obligado a las legislaciones internas de los Estados, a las normas consuetudinarias y a las del Derecho Internacional a buscar su adecuación y su unificación, a fin de desarrollar medidas encaminadas a facilitar el cumplimiento de los derechos, como son medidas tecnológicas de protección, técnicas al servicio de la gestión de derechos, procedimientos alternativos de solución de controversias, procedimientos de solución de controversias en línea y cumplimiento inmediato.[4]

En los servicios prestados por vía electrónica, reflexiona Matesanz,[5] un elemento a considerar es el grado de intervención humana, ya que en este tipo de servicios no hay intervención humana o ésta es mínima, ya que cuando el grado de intervención humana es elevado no estaremos en presencia de un servicio electrónico.

El criterio de la intervención humana no deberá evaluarse en función de la relación entre el proveedor del servicio y su cliente, sino en relación con la prestación del servicio en particular.

Algunos criterios orientadores, señala el autor, para determinar que existe una intervención que no es mínima se presenta en los siguientes casos:

a) Cuando hay elementos de interacción entre el proveedor del servicio y su cliente, o cuando se presente la posibilidad de dicha interacción, se dé independientemente de que, por decisión del cliente, se produzca o no;

b) Cuando los servicios se adapten a las necesidades y solicitudes individuales de un cliente por petición de éste;

c) Cuando se presten servicios al cliente mediante el envío de información por correo electrónico de una manera no autorizada.

En ese sentido, serán servicios electrónicos[6] aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

Es importante considerar que el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico, no implica que el servicio sea considerado como servicio prestado vía electrónica.

1. REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN MÉXICO

El 29 de mayo de 2000 se publicó el “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, del Código Federal de Procedimientos Civiles, del Código de Comercio y de la Ley Federal de Protección al Consumidor”. A través de estas modificaciones se reconoce y regula por primera vez en nuestro país el comercio electrónico, así como la Firma Electrónica y la certificación, agrega Vásquez del Mercado.[7]

Como complemento de lo anterior, el 29 de agosto de 2003 se publicó en el DOF un Decreto mediante el cual se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código de Comercio en materia de Firma Electrónica, a través de las cuales se pretende otorgar seguridad jurídica en el uso de los medios electrónicos.

Con el fin de estandarizar la regulación de la Firma Electrónica, el 11 de enero de 2012 se publicó la Ley de Firma Electrónica Avanzada.

Es importante señalar que el comercio electrónico es un nuevo vehículo a través del cual se pueden realizar operaciones comerciales, entendidas éstas en relación con la realización de actos jurídicos, es decir, aquellos acontecimientos cuya existencia es tomada expresa y deliberadamente para producir los efectos previstos en las normas jurídicas.

Sin embargo, en nuestro país como en muchos otros aún existe temor por la falta de seguridad en las operaciones; la privacidad de la información personal; la identificación y la ubicación de las partes; por ello, el éxito de las transacciones comerciales a través de Internet, depende en gran medida de la seguridad con que se transmita la información y de la identificación plena de sus participantes.

2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO INTERNACIONAL

Son las empresas multinacionales las primeras en advertir que Internet es el nuevo medio para celebrar operaciones comerciales, lo que no está exento de riesgos ante las nuevas formas de delincuencia, la que ha desarrollado nuevas formas de ilícitos informáticos. La mayoría de las transacciones electrónicas se hacen mediante transferencia electrónica de datos y su éxito depende del tipo de mercadotecnia que se emplee; sin embargo, es importante determinar la seguridad que se debe lograr en ello, los niveles de seguridad y cómo seleccionar la técnica para efectuar pagos.[8]

El comercio electrónico internacional es la relación jurídica comercial que se establece entre partes que no mantienen un contacto físico sino virtual, que se perfecciona a través de medios electrónicos, principalmente Internet y cuyas operaciones pueden estar referidas a la compraventa de bienes y/o servicios; bienes tangibles o intangibles; servicios de asistencia técnica y de transferencia de tecnología, cuya celebración y cumplimiento puede realizarse desde sitios diversos, cercanos o remotos, observándose el principio mundialmente reconocido de la autonomía de la voluntad de los contratantes para convenir la aplicación de normas propias y leyes, así como respecto de los Tribunales o árbitros competentes para conocer y resolver las controversias que entre ellas se susciten.

En las operaciones mercantiles celebradas entre individuos dentro de un mismo Estado y aún entre individuos ubicados en diferentes Estados, se utilizan cada vez y con mayor frecuencia los medios electrónicos, principalmente el Internet, lo que plantea problemas de aplicación de leyes en el tiempo y en el espacio, ya sean nacionales o de carácter internacional.[9]

3. LA ECONOMÍA DIGITAL, SUS MODELOS DE NEGOCIO Y SUS CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES[10]

Hoy día, en la era de inteligencia en redes, reflexiona Don Tapscott,[11] se está generando una nueva economía, nuevas formas de hacer política y nuevas sociedades basadas en la digitalización.

> Ello genera nuevas formas de hacer negocios y cómo la sociedad actúa frente a esta nueva tecnología, cambios que serán masivos, e involucrarán mucho más que el cambio en los procesos, el control de costos o la reducción de personal, pues se trata de cambios volátiles, globales y sumamente competitivos, pasando de las relaciones basadas en objetos y relaciones físicas (documentos, cheques, reuniones, etc.), por información que es almacenada, transformada y distribuida en *bits* por todo el mundo a gran velocidad.
>
> Estamos frente a una economía del conocimiento, en donde el valor agregado provendrá de la capacidad mental, y en donde la inmediatez es su característica más relevante.

La economía digital, refiere la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es el resultado de un proceso transformador interpuesto por la tecnología de la información y la comunicación (TIC).

La revolución de las TIC ha hecho tecnologías más baratas, más potentes y ampliamente estandarizadas, mejora de los procesos de negocio e impulsa la innovación en todos los sectores de la economía. Así, la economía digital ha mejorado la capacidad de controlar de forma remota los procesos de producción y controlar y utilizar robots; en el sector de la educación, universidades, sólo por mencionar alguna actividad, se otorgan servicios educativos a distancia, lo que les permite responder a la demanda mundial; en el sector de la salud, la economía digital está permitiendo el diagnóstico a distancia y el uso de los registros de salud para mejorar la eficiencia del sistema y la experiencia del paciente. La radiodifusión y la industria de los medios de comunicación se han revolucionado, se amplía el papel de los medios de comunicación de las fuentes de noticias no tradicionales, y la ampliación de la participación del usuario en los medios de comunicación a través de contenidos generados por los usuarios y las redes sociales.

Debido a que la economía digital es cada vez más la propia economía, sería difícil, si no imposible, mantener intacta la economía digital del resto de la economía.

Si bien muchos modelos de negocio digitales tienen paralelos en los negocios tradicionales, los modernos avances han hecho posible llevar a cabo muchos tipos de negocio a mayor escala y en distancias más largas, lo cual implica diversas variedades de comercio electrónico, servicios de pago en línea, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, la computación en nube, plataformas de red-participativos, y en la negociación de alta velocidad.

Las diferencias fundamentales entre la economía digital y la vieja economía, reflexiona Don Tapscott,[12] son:

1. El conocimiento: el trabajo cambiará en forma incremental hacia el conocimiento. Los activos clave de la empresa serán los intelectuales –por lo que debe tomar las acciones necesarias para medirlo y administrarlo en forma efectiva−.

Tendremos infinidad de productos inteligentes: casas, automóviles, y otros artefactos que almacenan y procesan información.

2. La digitalización: la información será transformada a formatos digitales, permitiendo que grandes cantidades de esta, sea comprimida y transmitida a la velocidad de la luz –manteniendo una excelente calidad−.

3. Lo virtual: Todo lo físico se está volviendo cada vez más virtual, gracias al cambio de la información de análoga a digital. Así tendremos empresas, agencias de gobierno, empleos, oficinas y tiendas virtuales.

4. Lo molecular: las viejas corporaciones se están disgregando y su estructura organizacional está siendo reemplazada por moléculas o grupos dinámicos de individuos y entidades.

5. Conexión en red: estando conectadas, las pequeñas empresas pueden contrarrestar la principal ventaja de las grandes −sus economías de escala y su mejor acceso a los recursos. Mientras tanto, sigue teniendo su principal ventaja− ser ágiles, independientes y flexibles.

6. La desintermediación: desaparecerán muchos intermediarios, debido a que los consumidores y productores podrán comunicarse en forma directa y fácil.

7. La convergencia: las industrias de equipos de computación, comunicaciones y contenido están convergiendo.

8. La innovación: será la regla. Los cambios ocurren más rápido y los productos se vuelven obsoletos más rápido. Las empresas tendrán que innovar más allá de lo que sus clientes pueden imaginar o requerir.

9. El “prosumo”: la brecha entre consumidores y proveedores está desapareciendo. Los consumidores tienen mayor influencia en el proceso de producción, por lo que se deben establecer procedimientos para aprender más sobre las necesidades y gustos de los clientes.

10. La inmediatez: es crítica, porque la nueva economía está basada en empresas en tiempo real. La empresa puede ajustarse continua e inmediatamente a las condiciones cambiantes de los negocios, basándose en la nueva información.

11. La globalización: cada vez serán más necesarias las alianzas con otras empresas e individuos, ubicados en cualquier parte del mundo. La tecnología de información expande las posibilidades de colaboración.

12. La disonancia: los cambios tecnológicos y económicos están empezando a crear conflictos y conmoción. La división entre los que tienen y los que no, está aumentando –aquellos trabajadores que tengan acceso a la nueva infraestructura, podrán participar totalmente en la vida económica y social, mientras que los demás se quedarán atrás−.

Este potencial es inagotable al que se accede a través de las conexiones y las computadoras en la era digital y de varios cambios tecnológicos.

No puede pasarse por alto el aumento de los dispositivos en red; de las monedas virtuales, incluyendo *bitcoin;* la evolución de la robótica avanzada y la impresión en 3D, que tienen el potencial de llevar la fabricación cerca de los consumidores, alterando dónde y cómo se crea valor dentro de la fabricación de cadenas de suministro, así como la caracterización de los ingresos del negocio.

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave, como son la movilidad, con respecto a: **(i)** los intangibles, de los que la economía digital depende en gran medida, **(ii)** los usuarios, y **(iii)** las funciones de negocio; dependencia de los datos, el uso masivo de los cuales ha sido facilitado por un aumento en la potencia y la capacidad de almacenamiento y una disminución en el costo de almacenamiento de datos informática.

Para Del Águila, Padilla, Serarols y Veciana,[13] la economía digital es un sector que incluye los bienes y servicios en los que su desarrollo, producción, venta o aprovisionamiento dependen de forma crítica de las tecnologías digitales. Está compuesta por cuatro subsectores: infraestructuras y aplicaciones, por un lado; y comercio electrónico y nuevos intermediarios, por otro.

De acuerdo con dichos autores, entre los elementos componentes de la economía digital se encuentran: la industria de las Tecnologías de la información y comunicación (TIC), el comercio electrónico entre empresas, la distribución digital de bienes y servicios, y el apoyo a la venta de bienes tangibles, especialmente aquéllos sistemas y servicios que utilizan Internet, y que están transformando el futuro, la dirección y organización de empresas y la competencia entre éstas

Los mercados también se transforman a través de la formación de mercados y organizaciones electrónicas, conexión entre organizaciones mediante sistemas interorganizacionales, como nuevos mecanismos de coordinación.

Ello incide en las relaciones entre clientes y proveedores, reduciendo la distancia entre ambas partes, facilitando el contacto directo, y produciendo una reintermediación motivada por el volumen de compradores y vendedores que intervienen en el entorno global, y por la cantidad de información que se debe procesar para tomar una decisión; generándose nuevas relaciones entre proveedores y los denominados *cyber-mediario,* que reducen el margen de utilidad de los proveedores.

El incremento en los costos por la utilización de un sistema de información interorganizacional, basado en la acumulación de información mutua por las partes, como son: directorios, servicios de búsqueda, colección de sitios comerciales, editores, revendedores, evaluadores, auditores, grupos de interés, intermediarios financieros, redes de intercambio y agentes inteligentes, que les permiten conocer a sus clientes e interactuar con ellos, pudiendo así concebir nuevos productos a través de las necesidades detectadas.

Por su parte, las empresas desarrollan redes interorganizacionales donde las TIC son un elemento esencial para la coordinación y control de las actividades, entendiendo el concepto de red como estrategia de cooperación con otras empresas para realizar aquellas actividades que son accesorias. También se da origen al desarrollo de las organizaciones en redes virtuales o del teletrabajo.

También se redefinen los procesos de las empresas, las que ahora trabajan bajo los requerimientos y necesidades muy específicas de los clientes; lo que les permite ser más eficientes y flexibles en la medida en que fabrican o prestan un servicio bajo pedido e interactúan con el mercado, y especialmente con los clientes, individualizando y personalizando los productos y/o servicios.

La economía digital agrupa básicamente a los sectores que facilitan infraestructura física *(hardware)* y lógica *(software)*, y al conjunto de actividades del comercio electrónico, en sus distintas modalidades, tanto para productos tangibles como intangibles.

En estas actividades se pueden identificar cuatro subsectores de la economía digital:

1. Bienes y servicios digitales: entre otros, la transferencia electrónica de fondos, los servicios de información *online,* los periódicos electrónicos, las ventas de *software* y similares, la venta de música y la educación a distancia;

2. Bienes y servicios digitales mixtos: venta, a través de Internet de libros, música, flores, etc., o servicios como reservas turísticas. En este caso los sistemas de producción y distribución para los bienes tangibles

son los mismos que si se utiliza otra interface con el cliente, catálogo por correo, teléfono, etc. Internet es en este caso un nuevo canal de venta;

3. Producción de bienes y servicios intensivos en las TIC.

4. La industria de las TIC que da soporte a los tres segmentos anteriores: *hardware, software* y servicios, equipos y servicios de comunicaciones.

Desde el punto de vista fiscal ello ha generado todo un reto para grabar a este tipo de empresas, lo cual han discutido ampliamente los miembros la OCDE y del G20.

Las empresas multinacionales hoy día operan como empresas globales, centralizando las funciones a nivel regional o global, en lugar de a nivel de país por país. De igual manera, las pequeñas y medianas empresas (Pyme) se han convertido en "micromultinacionales" que operan y tienen personal en varios países y continentes. Además se debe considerar que muchas de las principales compañías digitales son jóvenes y se han diseñado para operar de origen de manera integrada a escala global.

4. BEPS, LOS PROBLEMAS EN LA ECONOMÍA DIGITAL Y LA FORMA DE ABORDARLOS

Como ya se comentó, en la economía digital son muy relevantes los intangibles y la movilidad de éstos para efectos fiscales. Estas economías han generado además la capacidad de centralizar la infraestructura a distancia de una jurisdicción de mercado y llevar a cabo actividad de venta de bienes y servicios desde una ubicación remota, para lo cual requieren un mínimo de personal, lo que genera oportunidades potenciales para que a través de la fragmentación de las operaciones físicas se puedan evitar los impuestos.

En materia de imposición indirecta, la economía digital también plantea riesgos, en particular en relación con las empresas que realizan actividades exentas del impuesto al valor agregado (IVA).

Ante ello, la economía digital también plantea importantes desafíos desde el punto de vista fiscal, lo que cuestiona si el marco fiscal internacional actual es capaz de enfrentar los cambios producidos por la economía digital y sus modelos de negocio, asegurando que los beneficios se graven en la jurisdicción donde se producen las actividades económicas y donde se genera valor.

La evolución de formas de hacer negocio plantea cuestiones acerca de si las reglas de vinculación actuales siguen siendo apropiadas, sobre todo con el constante aumento en el potencial de las tecnologías digitales y la reducción de la necesidad de una presencia física para desarrollarlos.

Otro problema es el aumento de la dependencia de la recolección y análisis de datos y cómo valorarlos, dada la importancia de los modelos de negocio digitales, así como la forma de atribución de beneficios que éstos generan.

Por otro lado, el desarrollo de nuevos productos digitales o medios de prestación de servicios crea incertidumbre en relación con la caracterización correcta de los pagos realizados en el contexto de los nuevos modelos de negocio, especialmente en relación con la computación en nube. Además, en la medida que la impresión 3D se vuelve cada vez más frecuente, ello hace que la forma de fabricación directa para la entrega de bienes evolucione a la concesión de licencias de diseños para la impresión remota directamente por los consumidores.

Por otro lado, el comercio transfronterizo de bienes, servicios e intangibles crea retos en materia del IVA, particularmente cuando los proveedores son extranjeros, lo que se agrava con la ausencia de un marco internacional eficaz.

Finalmente, cabe señalar las conclusiones del plan BEPS a diciembre de 2015, y en particular las relativas a la Acción 1,[14] relativa a los retos de la economía digital para la imposición.

En primer lugar, es de llamar la atención el reconocimiento de que no es posible delimitar con precisión la economía digital, dado que hoy en día ésta tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto.

En segundo lugar, cabe resaltar los riesgos de erosión a la base y migración de utilidades que se ven incrementados por la economía digital, lo que hace necesario elaborar normas y mecanismos que faciliten la recaudación del IVA en el país donde se encuentra el consumidor, particularmente para las operaciones

transfronterizas celebradas entre las empresa y el consumidor y cuyo objetivo es garantizar la igualdad de condiciones entre proveedores internos y extranjeros.

Sin embargo, frente los desafíos de la economía digital, el grupo de trabajo BEPS ha reconocido que se requiere un trabajo adicional, por lo que los países miembros de la OCDE y del G20 han decidido hacer un seguimiento trabajando sobre las distintas opciones que puedan ser aplicadas en la economía digital.

5. REGULACIÓN DEL IVA EN MÉXICO PARA LAS OPERACIONES QUE INVOLUCREN SERVICIOS DIGITALES

La reforma fiscal para 2017, en materia del IVA, incorpora como novedad en materia de exportación de servicios, un tratamiento para la regulación de los servicios tecnológicos de la información.[15]

La exposición de motivos reconoce que *en las últimas décadas se han tenido avances tecnológicos significativos, especialmente en materia de informática y de telecomunicaciones. Lo que ha hecho posible el surgimiento de nuevos servicios basados en tecnologías de la información, permitiendo una mayor integración y un intercambio más ágil entre las empresas ubicadas en diferentes países.*

Así, con el objetivo de que las empresas mexicanas proveedoras de alta tecnología compitan en los mercados internacionales en condiciones similares a las de sus competidores globales, es que México, siguiendo la tendencia de otros países que otorgan un tratamiento de exportación a los servicios de tecnología de la información, aplicará la tasa del 0%, a fin de ampliar la competitividad de los prestadores de estos servicios relacionados con las tecnologías de la información, cuando sean aprovechados en el extranjero. Al respecto, la ley expresamente señala lo que se considera servicios relacionados con las tecnologías de la información:

a) Desarrollo, integración y mantenimiento de aplicaciones informáticas o de sistemas computacionales.

b) Procesamiento, almacenamiento, respaldos de información, así como la administración de bases de datos.

c) Alojamiento de aplicaciones informáticas.

d) Modernización y optimización de sistemas de seguridad de la información.

e) La continuidad en la operación de los servicios anteriores.

A fin de evitar posibles fraudes o triangulaciones en la materia, se establecen diversos requisitos que serán de cumplimiento riguroso, consistentes en que las empresas prestadoras de servicios utilicen en su totalidad infraestructura tecnológica, recursos humanos y materiales, ubicados en territorio nacional; que el identificador numérico (dirección IP) de los dispositivos electrónicos a través de los cuales se prestan los servicios, así como la de su proveedor del servicio de Internet, se encuentren en territorio nacional y que el mencionado identificador de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio y la de su proveedor del servicio de Internet se encuentren en el extranjero; además de una serie de requisitos formales que se encuentran regulados en el texto del artículo 29 en comento.

También se establece una restricción para la utilización de redes privadas virtuales, dado que su uso no garantiza que el servicio se preste desde dispositivos ubicados en México, ni cuando los servicios se apliquen a bienes ubicados en territorio nacional, en tanto que ello implica que el servicio se aproveche en México.

6. EL USO DE PLATAFORMAS DIGITALES PARA REALIZAR OPERACIONES Y SU REGULACIÓN EN MÉXICO A PARTIR DE 2020

Un punto particular, nos refiere Matesanz,[16] es determinar si las interfaces electrónicas que facilitan el suministro de bienes, se podrán considerar como sujetos pasivos que efectúan ventas, y sean responsables de recaudar el IVA, de aquellas compañías, que bajo determinadas circunstancias, vendan bienes a través de ellas.

En ese sentido debe determinarse qué tipo de plataformas pueden reunir estas características, ya que existen algunas que únicamente se encargan de poner en contacto a dos particulares interesados en la

realización de una operación, mientras que otras no sólo ponen en contacto a las partes, sino que intervienen de forma directa en la materialización de las operaciones e incluso su pago.

Al respecto, un tema a resolver, consiste en determinar qué debe entenderse por la utilización de una interfaz electrónica que permita a un cliente y a un proveedor que vendan bienes a través de la interfaz electrónica, entablando un contacto que se materialice en la entrega de bienes a dicho cliente a través de la plataforma.

Para entender lo anterior, y en sentido negativo, se considera que una interfaz electrónica no facilitará una entrega de bienes cuando concurran las condiciones siguientes:

(i) Cuando no se fije, de manera directa o indirecta, los términos generales con arreglo a los cuales se realiza la entrega de los bienes.

(ii) Cuando no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente del fago efectuados;

(iii) Cuando no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de los bienes.

Punto a distinguir, son aquellos casos en las interfaces que sólo se encargan del tratamiento de los pagos, en relación con la entrega de bienes, del listado o la publicidad de los bienes que serán vendidos o de la reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en los que los bienes se pongan a la venta sin ninguna otra intervención en la entrega.

6.1. MÉXICO FRENTE A LAS PLATAFORMAS DIGITALES

Las reformas fiscales en materia del ISR y el IVA para el año 2020 implementan una regulación para gravar los ingresos, y los actos derivados de la prestación de servicios o enajenación de bienes a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

Al respecto, la exposición de motivos de esta reforma hace referencia a la Acción 1 del Plan de Acción BEPS,[17] señalando que la economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, así como el uso masivo de datos (especialmente los de carácter personal), por la adopción general de modelos comerciales de varias facetas, los cuales aprovechan el valor de las externalidades que se generan por la provisión de los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor.

Estas nuevas maneras de hacer negocio pueden resultar en una reubicación de las funciones comerciales esenciales y, en consecuencia, en una diferente distribución de los derechos impositivos, y conducen a una baja imposición que no es, *per se,* un indicador de los defectos del sistema actual.

Por lo anterior, la OCDE[18] recomienda examinar el modo en el que las empresas de la economía digital añaden valor y obtienen beneficios para determinar si es preciso, y hasta qué punto lo es, adaptar las normas para tener en cuenta las características específicas de esas actividades económicas y evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

También se ha observado que uno de los principales cimientos en que se ha sustentado la economía digital es el denominado “consumo colaborativo” que se presenta frente a aquellas situaciones en que las personas que necesitan acceso a un recurso, entran en contacto con otras que disponen de dicho recurso, y que los tienen infrautilizados, con la finalidad de que estos últimos se los presten, regalen, intercambien, alquilen, etc., produciendo como efectos la reducción de los costos económicos asociados a la utilización o titularidad de determinados bienes o servicios.[19]

Esta figura ha dado origen a la aparición de distintas empresas que proporcionan a los consumidores acceso a una amplia gama de bienes o servicios a través de una plataforma tecnológica, actuando en muchos casos como intermediarios para facilitar las transacciones, de manera que, al amparo del consumo colaborativo[20] se realizan intercambios comerciales y nuevos modelos de negocios.

La intermediación es la que permite la prestación de servicios y el consumo en masas; ha propiciado el interés en transacciones que antes de la aparición de las TIC tenían un carácter marginal, o su control y fiscalización resultaba difícil. Por lo que esta nueva realidad, que se define bajo el concepto de economía

colaborativa, y que es caracterizado por la aparición de plataformas digitales que actúan como conectores e intermediarios entre particulares.

Previo a la reforma de 2020, México hizo dio un primer paso estableciendo medidas[21] para tener un control sobre la recaudación del ISR y del IVA de los participantes de la economía colaborativa a través de medios digitales, con objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y recaudar de manera eficiente el ISR y el IVA que se causa por la prestación de servicios como el transporte terrestre de pasajeros y la entrega de alimentos preparados a través de plataformas digitales, de forma tal que las plataformas digitales residentes en México y residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país tienen la obligación de retener y enterar el impuesto.

Cabe advertir que como lo señala la propia exposición de motivos en comento, el objetivo de la RM no fue regular los aspectos técnicos o jurídicos de la economía digital, sino únicamente implementar un mecanismo que pudiera facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas que participan en dicho sector y que al mismo tiempo, coadyuvar con las autoridades fiscales en la labor de la recaudación del impuesto por la obtención de dichos ingresos.

Como segundo paso, y a fin de establecer medidas más sólidas y permanencia, es que la reforma fiscal 2020, adiciona al Capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales” del Título IV de la Ley del ISR, la Sección III “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares”, cuyo propósito es adecuar el marco tributario para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los participantes de la economía colaborativa.

En materia del IVA, la exposición de motivos de la reforma de 2020 reconoce que en México existe un bajo cumplimiento fiscal en relación con la prestación de servicios digitales proporcionados por proveedores no residentes en el país, lo que ha afectado los ingresos tributarios, generando una competencia desigual respecto de los proveedores nacionales de servicios digitales, quienes sí están obligados a trasladar y enterar el IVA por los servicios prestados a los consumidores nacionales.

De igual manera, se reconoce el bajo cumplimiento en el pago de los impuestos que se causan en las operaciones de compra y venta de productos y servicios que se realizan a través de plataformas digitales de intermediación, como es el caso de los servicios de transporte y alojamiento temporal, o el caso de bienes que se comercian a través de centros comerciales virtuales o plataformas conocidas como *market places,* lo que ha generado una pérdida de recursos importante para el estado mexicano.

Por lo anterior, siguiendo la tendencia de otros países en América Latina, en México, para 2020, se han implementado mecanismos simplificados para la recaudación del IVA en las importaciones de servicios intangibles a través de plataformas digitales.

6.2. EFECTOS FISCALES

6.2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En primer lugar, es importante advertir que los sujetos del impuesto a que refiere la Sección III, del Capítulo II, del Título IV de la Ley del ISR, son las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que participen en la oferta y demanda de bienes y servicios proporcionados por terceros, por los ingresos que perciban por la realización de actividades mencionadas a través de los citados medios, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de los mismos.

En estos supuestos el impuesto se pagará mediante retención que efectuarán las personas morales residentes en México o en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país.

Cuando las plataformas de intermediación también procesen los pagos que realizan los demandantes de bienes y servicios a los oferentes de los mismos, el impuesto se pagará mediante la retención que efectúen las personas morales residentes en México o en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen, de manera directa o indirecta,

el uso de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, ello en razón de que la plataformas tienen el control y registro de las transacciones que se llevan a cabo entre sus usuarios lo que facilita el cumplimiento de obligaciones fiscales a través de dichas plataformas.[22]

6.2.2 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En materia del impuesto al valor agregado, dada su naturaleza de impuesto territorial, en materia de servicios digitales, para efectos determinar si la prestación de servicios se da en territorio nacional, se sigue el criterio del lugar de ubicación del receptor del servicio.[23]

En materia de servicios, se distinguen dos regímenes, el primero en la sección I, relativa a las Disposiciones Generales, en el que uno de los puntos importantes a destacar es la delimitación de los conceptos que se consideran *servicios digitales*.[24]

El segundo punto relevante son los criterios a seguir para determinar cuándo el receptor del servicio se encuentra en territorio nacional,[25] también se establecen una serie de obligaciones fiscales para los proveedores de servicios digitales.[26]

Se establecen reglas para el acreditamiento del IVA trasladado por servicios digitales.[27]

También la obligación del prorrateo de la tasa de IVA, cuando además de los servicios digitales se presten otros servicios.[28]

Finalmente se dan a conocer las reglas para la importación de servicios digitales.[29]

En el segundo régimen, establecido en la sección II, del nuevo Capítulo III Bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se regula el tratamiento de los Servicios Digitales de Intermediación entre Terceros.[30]

En esta sección, los sujetos obligados son los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente que proporcionen servicios de intermediación a terceros,[31] a quienes se les impone la obligación de retención del IVA.

Estas obligaciones también serán aplicables a los proveedores que utilizan servicios de intermediación.[32]

Finalmente, un aspecto particular se refiere a la opción que permite considerar la retención como pago definitivo,[33] para los contribuyentes, personas físicas que hubieren obtenido ingresos hasta por un monto de $300,000.00 en el ejercicio inmediato anterior, regulándose además diversas obligaciones a su cargo.[34]

6.2.3. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Una de las novedades de la reforma fiscal para 2021 consiste en establecer una sanción para los concesionarios de redes públicas que incumplan con la orden de bloquear el acceso al servicio digital.[35]

Bibliografía

- Del Águila Obra, Ana R.; Padilla Meléndez, Antonio; Serarols Tarrés, Christian; Veciana Vergés, José M. “La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España”. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/28120072_La_economia_digital_y_su_impacto_en_la_empresa_bases_teoricas_y_situacion_en_Espana
- http://www.elmayorportaldegerencia.com/Libros/Economia/%5BPD%5D%20Libros%20-%20La%20economia%20digital.pdf (Consultado el 9/12/2019).
- Ley Modelo de la CNUDMI sobre comercio electrónico con la guía para su incorporación al derecho interno con la adición del artículo 5-Bis en la forma aprobada en 1998, Naciones Unidas, resolución 51/162 de la Asamblea General de 16 de diciembre de 1996.
- Mantilla Molina, Roberto. *Derecho Mercantil*. Ed. Porrúa. México, D.F. 1985.
- Matesanz, Fernando. *La Fiscalidad Indirecta del Comercio Electrónico.* Thomson Reuters Aranzadi. Navarra, España. 2019.

- OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.* OECD Publishing. 2014. Disponible en: http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en
- *Personal Computing,* Servicios Editoriales Sayrols, S.A. de C.V., octubre, 1998.
- *Compuserve,* el camino a Internet. Octubre de 1998. Editada por Infoaces, S.A. de C.V.
- Reyes Kraft, Alfredo Alejandro. *La Firma Electrónica y las Entidades de Certificación.* Ed. Porrúa. México. 2003, p. 27.
- Sisthemis. 2016. Ed. Themis. México, D.F.
- Téllez Valdez, Julio. *Derecho Informático, Serie Jurídica.* McGraw-Hill, México, D.F. 1996.
- Vásquez del Mercado Cordero, Óscar. *Contratos Mercantiles Internacionales.* Ed. Porrúa. México, D.F. 2011, p. 201.
- Vargas García, Salomón. *Algunos Comentarios sobre el Comercio Electrónico y la Correduría Pública en México.* Ed. Porrúa. México. 2004, pp. 10 y 11.
- Visión global del paquete BEPS. OCDE. Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. Anexo A. 2015. Disponible en:. www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

CAPÍTULO XVI

CÓMO ENFRENTAR LOS PROBLEMAS TRIBUTARIOS GENERADOS POR LA GLOBALIZACIÓN

1. RESEÑA DE LAS PRINCIPALES PROPUESTAS DOCTRINARIAS

Como he venido observando a lo largo de los Capítulos que componen la presente obra, muchos son los problemas que en el ámbito tributario se generan como consecuencia de la globalización, los cuales se agudizan con lo que podríamos denominar la revolución tecnológica y las nuevas formas de hacer negocios a través de medios electrónicos.

Ante estos problemas, los doctrinarios han planteado un abanico de posibles soluciones para hacer frente a la globalización, reflexiona Cruz Padial,[1] una de éstas pretende modificar el reparto de las cargas tributarias, alterando la estructura del sistema tributario, lo que no se puede estimar como una mera cuestión teórica, sino que es un fenómeno que se viene manifestando desde hace algún tiempo, y que cada vez con mayor intensidad es objeto de reflexión, así encontramos la propuesta de aumentar la carga impositiva hacia el consumo, que presentan serias objeciones técnicas y teóricas por sus implicaciones sociales y políticas, así como su posible vulneración de los principios constitucionales de progresividad y redistribución.

Otro tema que se plantea con insistencia es la necesidad de evaluar una acción punitiva firme de los países industriales para eliminar los centros financieros extraterritoriales y los paraísos fiscales.[2]

De igual manera, se deben mejorar las medidas para combatir la falta de transparencia y lograr un efectivo intercambio de información con otras autoridades tributarias, apoyándose en las mejoras informáticas para recabar y procesar la información recabada, buscando estandarizarla con el fin de superar los problemas que el volumen y las diferencias de idioma provocan.

El uso de las computadoras debe continuar transformándose en una herramienta de ayuda para las administraciones tributarias, quienes enfrentan nuevos retos en la formulación de las políticas sobre la manera en que se imponen y recaudan los tributos. La respuesta a estos desafíos los obligará a movilizar nuevos recursos y soluciones imaginativas.

Igualmente se propone mayor vigilancia a los fondos especulativos de cobertura, sin soslayar las dificultades que supone la aplicación general de un impuesto bruto retenido en la fuente a muchos instrumentos financieros derivados en un sistema basado en la residencia de las transacciones financieras transfronterizas.

Del mismo modo, existen varias iniciativas para contrarrestar los efectos negativos de la globalización en la recaudación de impuestos, como puede ser la elaboración de un código de conducta en materia de imposición a las empresas, a fin de reducir las distorsiones dentro de la Unión Europea.

2. LA COORDINACIÓN DE LAS POLÍTICAS TRIBUTARIAS

Una corriente doctrinaria plantea la necesidad de la “coordinación fiscal” entre Estados, respecto de la cual Cruz Padial[3] nos recuerda que la misma se basa en la idea de que estas medidas pueden frenar o reducir el impacto del fenómeno de la globalización sobre su capacidad de establecer y gestionar su ordenamiento tributario. Los Estados estarían dispuestos a coordinar sus políticas fiscales nacionales a fin de preservar su modelo de sistema impositivo.

Sin embargo, no puede perderse de vista que tal objetivo sólo se logrará realmente cuando los Estados renuncien o cedan amplias cuotas de soberanía en el marco de una organización internacional o estructuras de coordinación fiscal; sin embargo, no puede pasarse por alto que hoy día los Estados ya no son tan autónomos e independientes a la hora de establecer una determinada política fiscal o establecer su sistema tributario, pues la interdependencia económica resultado de la globalización limita en buena medida la “soberanía” estatal, afectando especialmente a una de sus principales manifestaciones, el poder tributario.

Al respecto, es importante considerar que la propuesta de materializar una coordinación en las políticas tributarias a nivel internacional mediante acuerdos multilaterales, supone pérdida de soberanía fiscal, la que puede ser preferible a mantener impuestos que graven de forma efectiva sólo una parte de la capacidad económica.

Con la coordinación fiscal lo que se pretende, señala el autor,[4] es limitar los efectos nocivos derivados de la globalización y sentar las bases para que los Estados puedan seguir recaudando sus impuestos más relevantes, sin perjuicio de que, al mismo tiempo, preserven los principios impositivos clásicos. La idea de la coordinación persigue establecer criterios que permitan configurar una regulación uniforme y compensada al objeto de que puedan establecerse parámetros impositivos en torno a las manifestaciones tributarias de la capacidad económica que, en mayor medida, estén sometidas a tensiones e influjos del proceso de globalización económica.

Así, la tendencia consiste en construir instituciones y mecanismos desde la esfera del Derecho Tributario Internacional, para buscar su posterior coordinación, lo que permitirá un sistema impositivo global, lo que no se encuentra libre de crítica, pues se cuestiona el hecho de que ello no será resultado de la creación de los legisladores nacionales, lo que además implica que los Estados estén limitados al configurar sus impuestos por una serie de principios de fiscalidad internacional aceptados por la mayoría de los países.

Por otro lado, bajo un contexto de coordinación tributaria se busca combatir la competencia fiscal perniciosa y cerrar los principales cauces a la evasión y fraude fiscal desarrollados por la globalización, estableciendo de forma coordinada mecanismos disuasorios como: el intercambio de información efectivo como piedra angular para garantizar la supervivencia del actual modelo impositivo, así como el establecimiento de medidas que impidan el fenómeno, como la retención en la fuente sobre las rentas de capital.

Sin embargo, estas medidas no están exentas de crítica, como el hecho de que se acusa a la OCDE como practicante de una política de imperialismo fiscal, al tratar de imponérsela al resto de países, al tiempo que muchos de sus miembros incurren en el mismo fenómeno de competencia desleal. También se pueden originar graves daños en la economía de los territorios afectados, no ofreciendo alternativas viables para el mantenimiento y supervivencia de los mismos; así como la inseguridad jurídica que se puede producir a la hora de aplicar los CDI suscritos con anterioridad.

3. ASPECTOS QUE DEBEN INCLUIRSE DENTRO DE LA COOPERACIÓN EN MATERIA FISCAL

En opinión de Tondini,[5] la cooperación internacional debe integrar aspectos administrativos y penales, ya que las diferencias de fiscalidad pueden generar y ser causales de elusión y evasión tributaria, fenómeno este último que adopta nuevas conformaciones, producto de cambios estructurales, lo que obliga a los diseñadores de la política tributaria y a las administraciones tributarias a implementar nuevas estrategias para su disminución y contrarrestar los efectos perversos que genera, perfeccionando los métodos tradicionales utilizados en su combate y desarrollando otros, acordes a la nueva situación, más aún cuando los fenómenos se desarrollan en un contexto internacional, ya que la evasión fiscal adquiere nuevas morfologías.

La persecución penal no es la panacea que dé solución a todos los problemas de conductas poco valiosas o de escasa significación, por ello han de considerarse diversos aspectos en el combate a la evasión fiscal, partiendo del principio general: *Toda persecución debe minimizar el costo que la misma produce,* lo que implica:

a) Minimizar el costo del error en el criterio evasivo sustentado por la administración, como por ejemplo el sector judicial.

b) Minimizar los procedimientos para evitar tal error. Para ello debe tenerse presente que en general el sistema exige prueba cierta de la conducta perseguida, caso contrario procede con la no incriminación por el principio de la duda razonable. En este entendimiento, una política razonable de persecución de la evasión debe ponderar cuál es el beneficio de la condena con relación al efecto de la presunción de inocencia del imputado.

Uno de los problemas que no se puede soslayar, es que en el afán de la administración para intentar la reducción del costo que genera la lucha contra el crimen fiscal, lo hace reduciendo las bases de pruebas, creando a su gusto prohibiciones criminales presuntivas, lo que trae como consecuencias que tales costos se enfaticen y representen un fracaso, con un aumento del costo público, lo que se traduce en una tarea inútil.

Otro problema que no se puede evadir es la impunidad, ya que la lucha contra la evasión encuentra su justificación cuando la conducta del Estado en el manejo y uso de los bienes recaudados es plausible, bajo la premisa de que los derechos de los miembros de la colectividad tienen tanta trascendencia para ser protegidos como los del propio Estado en un sistema de gobierno democrático. El gobierno no puede hacer uso y abuso de la punición, cuando su comportamiento está fuera de toda ética administrativa en el manejo de los bienes públicos; dado que la ciencia política provee suficiente argumentación para desalentar los riesgos que implica el accionar poco valioso del Estado ante ciertas circunstancias, lo que da origen a la impunidad.

La Cooperación Fiscal Internacional Administrativa debe superar la idea de soberanía fiscal, basada en el principio general de que no se pueden exigir obligaciones fiscales con carácter extraterritorial. Bajo esta soberanía fiscal, todos los países defienden el principio de territorialidad en virtud del cual se gravan los ingresos generados dentro de sus territorios, lo que se reconoce en el Derecho Internacional Tributario, que se basa en que las entidades jurídicas están exclusivamente sometidas, por los beneficios que obtengan, al impuesto del país o territorio en el que residan, aun cuando dichas entidades pertenezcan a un grupo de carácter multinacional, y, por tanto, dependan de entidades que residen en otro país o territorio.

También debe tenerse en cuenta que, bajo argumentos basados en los principios de libertad de movimiento de capitales e independencia y libre concurrencia, se permite a las empresas multinacionales diseñar estrategias de constitución de entidades filiales en los países o territorios más convenientes desde el punto de vista fiscal, y también planificar métodos de imputación de los beneficios entre dichas entidades, atendiendo a dicho punto de vista.

Por ello, resulta fundamental atender la problemática derivada de la deslocalización de capitales hacia otros Estados, de manera que los rendimientos producidos por estos capitales deberían tributar en el Estado donde tenga el perceptor su domicilio fiscal, habiéndose establecido mecanismos para evitar la doble imposición internacional; sin embargo, actualmente las inversiones realizadas en Estados distintos al de residencia constituyen un gran negocio mundial, máxime si consideramos la facilidad con la que hoy se pueden realizar, considerando que cualquier ciudadano puede transferir fácilmente fondos al exterior, motivados por la idea de evitar que sus rendimientos tributen en el Estado de residencia, buscando además aquellos países que garanticen la confidencialidad de la información, por lo que en algunos casos pueden buscar eliminar el rastro de rentas no declaradas que son las que han generado estos ahorros ocultos que se transfieren al exterior.

4. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A TRAVÉS DE TRATADOS DE COOPERACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Para la administración tributaria es difícil acceder de forma efectiva a los datos sobre las operaciones internacionales de los contribuyentes; si éstos operan globalmente y los impuestos siguen siendo igualmente globales, por lo que el control o supervisión efectiva de las obligaciones tributarias por parte de las administraciones tributarias debe desarrollarse igualmente a escala global, lo cual se logra potenciando y reconfigurando los mecanismos de intercambio de información.[6]

La cooperación administrativa internacional no se reduce a adoptar un procedimiento de intercambio de datos, sino que tal procedimiento tiene mucho mayor alcance y, en último análisis, articula una auténtica cesión de poder tributario por parte de los Estados en aras de poder ejercer de forma efectiva el control sobre la aplicación de su legislación fiscal por parte de los contribuyentes.

Así se han reconfigurado los mecanismos de intercambio de información, lo que ha conducido a "armonizar" las potestades que ostentan las diferentes administraciones fiscales sobre acceso a datos en poder de los obligados tributarios, que permitan a las autoridades fiscales de los Estados poner en marcha procedimientos inspectores a efecto de obtener una información que no posee trascendencia tributaria para tal Estado.

Por otro lado, el obligado tributario al que se le requiere información en el marco de tal procedimiento de asistencia mutua, debe colaborar con las autoridades de su Estado (requerido) aportando los datos solicitados, a pesar de que tal procedimiento no persiga tutelar el "deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", en tanto que esta información no es relevante para la hacienda pública de su Estado de residencia, sino que los datos son trascendentes para el "fisco" de otro Estado extranjero.

Para Tondini[7] el intercambio de información en el plano internacional plantea la necesidad de celebrar acuerdos internacionales sobre esta materia, que posibiliten a los Estados Contratantes el acceso a informaciones que no se podrían obtener utilizando medios y fuentes disponibles internamente, y que garanticen que las informaciones requeridas se reciban en la forma y tiempo que resulten adecuados. Es por ello que el intercambio de información debe estar contenido dentro de ciertos parámetros que constituyen los límites del mismo:

a) Principio de confidencialidad, según el cual no se intercambia información que dentro del país tenga el carácter de confidencialidad (por ejemplo: secreto de correspondencia, bancario, etcétera).

b) Principio de subsidiaridad, según el cual, no se intercambiará información cuando el Estado solicitante no hubiera agotado todos los recursos para obtenerlos por sus propios medios.

c) Principio de proporcionalidad, según el cual no se intercambiará información cuando por la índole de la misma, su obtención implique un esfuerzo administrativo desproporcionado.

d) Principio de reciprocidad, según el cual la información requerida sería suministrada por el país que la pide, en idénticas condiciones.

e) Principio de especialidad, según el cual la información requerida debe ser utilizada con fines exclusivamente fiscales.

El intercambio de información resultará de utilidad en la etapa de estudio e investigación (etapa de inteligencia) o en curso de una fiscalización.

Los acuerdos de intercambio de informaciones entre administraciones tributarias de diferentes países operan fundamentalmente de dos formas: a través de la inserción de una cláusula sobre la materia en los convenios de doble tributación, o mediante la celebración de convenios *ad-hoc* sobre aquel intercambio.

5. OTRAS MEDIDAS ADOPTADAS

Calderón Carrero[8] nos recuerda que también se han implementado procedimientos internacionales que involucran inspecciones fiscales simultáneas, así como el desplazamiento de inspectores y asistencia en la recaudación; medidas para la prevención del fraude y la evasión fiscal a escala transnacional.

La cooperación fiscal internacional es, por tanto (y junto a la coordinación fiscal), uno de los principales mecanismos articulados por los países de la OCDE para tratar de garantizar la supervivencia de su modelo de sistema tributario en el contexto de la globalización.

Mercedes Serralde[9] nos refiere que Estados Unidos de América ha asumido el liderazgo de la lucha contra la evasión fiscal con toda claridad desde 2010, cuando decidió aplicar lo que había aprendido con el caso UBS y con el resto de filtraciones y robos de información fiscal opaca, y lanzó un proyecto que ha revolucionado el panorama de la fiscalidad internacional: se trata de FATCA *(Foreing Account Tax Compliance Act),* que pretende tener un conocimiento total y automático de las cuentas bancarias de los estadounidenses en todo el mundo y exige a los bancos que informen a la Hacienda norteamericana de las cuentas y movimientos globales de sus ciudadanos.

Finalmente, Shaxon[10] plantea diversas alternativas, dentro de las cuales podemos destacar las siguientes:

Para exigir transparencia se requieren muchos cambios, aproximadamente el 60% del comercio mundial reduce sus impuestos pasando el dinero de manera subrepticia de una jurisdicción a otra con el fin de crear registros documentales artificiales que envíen sus ganancias a los paraísos con cero impuestos y sus costos a los países con alta carga tributaria. La complejidad y el costo de este sistema causan grandes perjuicios. Sin embargo, las maniobras que se realizan para sostenerlo son invisibles en los informes anuales de las corporaciones. Por ello, propone que las multinacionales sean obligadas a desglosar por país su información financiera, revelando qué hacen en cada lugar, los mercados globales adquirirían una súbita transparencia.

Otro paso esencial concierne al método que utilizan los gobiernos para intercambiar información sobre las rentas y los activos locales de sus respectivos ciudadanos. Si una persona posee un activo en su país de origen necesitan saberlo. De ahí la necesidad de que los gobiernos compartan información relevante, sujeta a los resguardos apropiados.

Otra forma inteligente de quitarle oxígeno a todos los paraísos fiscales es la declaración combinada con prorrateo de fórmula e imposición unitaria, fórmula que se implementa en Estados Unidos y consiste en gravar a las corporaciones basándose en la sustancia de lo que hacen en el mundo real, en lugar de tomar en cuenta las acrobáticas ficciones jurídicas que preparan sus contadores. En lugar del enfoque actual en cuyo marco se intenta gravar cada pedacito aislado de una multinacional, las autoridades fiscales podrían tratar el grupo multinacional entero como una sola unidad, y luego asignar porciones de su ingreso a las diferentes jurisdicciones donde opera el grupo, de acuerdo con una fórmula basada en factores reales, como ventas, nóminas de sueldo y activos situados en cada lugar, de manera que cada jurisdicción pueda gravar su porción a la tarifa que desee.

Finalmente, el referido autor propone establecer la responsabilidad corporativa, a fin de contrarrestar los inmensos privilegios que se conceden a las corporaciones, tales como la responsabilidad limitada, que permite a los inversionistas poner un tope a sus pérdidas y transferir las deudas pendientes al resto de la sociedad. También se les ha otorgado el derecho legal a ser tratadas como personas artificiales que pueden relocalizarse casi a voluntad en diferentes jurisdicciones, cualquiera que sea el lugar donde realmente llevan a cabo su actividad.

México no puede abstraerse de todos estos fenómenos, lo que ha motivado y seguramente seguirá motivando importantes cambios en nuestro sistema jurídico tributario, lo que nos obligará a conocer y adaptarnos a estos cambios para hacerles frente.

Bibliografía

- Cruz Padial, Ignacio, artículo “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”. *Crónica Tributaria.* No. 109/2003 (5, pp. 77). http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Globalizacion_CruzPadial.PDF
- Calderón Carrero, José Manuel, DOC. No. 20/06 “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_20.pdf
- Serralde Mercedes, *¿Por qué pagas más impuestos que Apple?* Penguin Random House Grupo Ed. S.A.U. Barcelona, España. 2014.

- Shaxon, Nicholas. *Las Islas del Tesoro. Los Paraísos Fiscales y los Hombres que se Robaron el Mundo.* Fondo de Cultura Económica. 2014, traducido por Lilia Mosconi. Buenos Aires, Argentina, p. 477.
- Tondini, Bruno M. “El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal”. Disponible en: http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/27010/Documento_completo.pdf?sequence=1