

LE DAMOS LA MÁS CORDIAL
bienvenida al curso:

TRATADOS INTERNACIONALES

Dr. José Manuel Miranda de Santiago

LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

COFiUE



Bóveda antigua, en donde se resguardaban los Tratados Internacionales, ubicada en la plaza de las tres culturas, Tlatelolco en CDMX en la SRE.

DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

- El Derecho Internacional Público, debe ser analizado como un objeto complejo de estudio, ya que no solamente regula las relaciones entre los Estados, sino que incluye otros sujetos internacionales que poseen capacidad para autodeterminarse, es más, bajo algunas circunstancias también el individuo se convierte en un sujeto de estas relaciones. Es Jeremías Bentham quien primero utilizó el término de DI en 1789.
- Al DIP también se le ha llamado *Derecho de Gentes*, considerando el término *Gentes* como la asociación de sujetos organizados en una comunidad, o dicho de otra forma: *los pueblos organizados políticamente*. Así el *Derecho de Gentes* hace referencia a un derecho común de la humanidad civilizada.
- El concepto ha quedado ampliado, pues no sólo las relaciones entre los Estados son materia del DIP; en el presente, también debemos incluir como sujetos del mismo a los organismos internacionales y otros tipos de instituciones, así como al individuo (por excepción); por lo tanto el DIP regula, de manera general, las relaciones de todos los miembros de la comunidad internacional, convirtiéndolos en sus sujetos.

DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

Relación Entre el Derecho Internacional Público y el Derecho Interno

El Dualismo. Triepel y Anzilotti: el Derecho Interno y el Derecho Internacional Público son órdenes jurídicos totalmente diferentes e independientes; se diferencian tanto por sus fuentes como su ámbito de validez, los cuales no son coincidentes; el resultado es que entre ambos ordenamientos no puede existir conflicto alguno. Triepel señala algunas diferencias entre ambos ordenamientos:

El DIP requiere de un acto especial de incorporación al Derecho Interno; cada Estado señala si se requiere o no de ese proceso de incorporación. México sí lo señala.

| DERECHO INTERNO | DERECHO INTERNACIONAL |
|---|--|
| 1. Regula las relaciones internas del Edo. | 1.Regula las relaciones externas del Edo. |
| 2. Regula soberanamente, a través de los órganos del Edo a los sujetos gobernados | 2. Regula las relaciones entre Estados estrictamente iguales |
| 3. Es producto unilateral de un proceso legislativo del Estado | 3.Es producto de la voluntad común de los Estados. |
| 4. Las relaciones entre sujetos son de supra-subordinación | 4. Las relaciones entre los Estados son de coordinación |

DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

El Monismo

Los monistas señalan que ambas ramas del Derecho forman un solo sistema jurídico.

Para Kelsen hay unidad de todas las ramas de derecho en un solo sistema jurídico, añadiendo que el DIP es jerárquicamente superior al Derecho Interno en razón de una norma fundamental *pacta sunt servanda* (los pactos están hechos para cumplirse), por lo que el conflicto surgido entre una norma de DIP y una de Derecho Interno es simplemente un conflicto entre una norma superior y otra de jerarquía inferior. Debe haber prioridad del DIP sobre el Derecho Interno.

Tesis Coordinadoras o Conciliadoras

Parten. Al igual que las monistas de la unificación de las distintas ramas jurídicas en un solo sistema, sin embargo las relaciones entre ambas no son de subordinación sino de coordinación. Sus autores: Miaja de Muela, Truyol y Verdross.

El artículo 27 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados establece que un Estado no puede invocar las disposiciones internas como justificación del incumplimiento de tratados; sin embargo el artículo 46 de la misma convención señala que sólo procederá la nulidad del tratado que se oponga al derecho interno cuando éste viole en forma evidente una norma fundamental, es decir

DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

constitucional. Esto nos lleva a la conclusión que se ha establecido una primacía del DIP sobre el interno. Sin embargo esta supremacía depende de la relación jerárquica establecida por el Derecho Interno ya que si internamente se le da prioridad al derecho interno sobre el Internacional se origina responsabilidad internacional cuando se incumplan las normas de éste último.

En cuanto a la incorporación del DI al interno, cada Estado establece si se requiere o no un acto especial de incorporación.

La incorporación puede ser automática y otorgan supremacía al internacional.

Hay otros Estados que hacen la incorporación a su derecho interno a través de un acto especial de incorporación, que es el caso de México.

Sistema Jurídico Mexicano

El artículo 133 Constitucional señala: Esta Constitución las Leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados internacionales hechos o que se hicieren por el Presidente de la República con la aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión...

I. Modelo general de TDT (OCDE)

| MODELO DE CONVENIO | | |
|--|--|--|
| ÍNDICE DEL CONVENIO | Art. 10 Dividendos | |
| <i>Título y Preámbulo</i> | Art. 11 Intereses | |
| | Art. 12 Regalías | |
| <i>Capítulo I</i> | Art. 13 Ganancias de capital | |
| ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO | Art. 14 (Suprimido) | |
| Art. 1 Personas comprendidas | Art. 15 Renta del trabajo dependiente | |
| | Art. 16 Remuneraciones en calidad de consejero | |
| Art. 2 Impuestos comprendidos | Art. 17 Artistas y deportistas | <i>Capítulo VI</i> |
| | Art. 18 Pensiones | DISPOSICIONES ESPECIALES |
| <i>Capítulo II</i> | Art. 19 Funciones públicas | Art. 24 No discriminación |
| DEFINICIONES | Art.20 Estudiantes | Art. 25 Procedimiento amistoso |
| Art. 3 Definiciones generales | Art. 21 Otras rentas | Art. 26 Intercambio de información |
| Art. 4 Residente | | Art. 27 Asistencia en la recaudación de impuestos |
| | <i>Capítulo IV</i> | Art. 28 Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares |
| Art. 5 Establecimiento permanente | IMPOSICIONES DEL PATRIMONIO | Art. 29 Extensión territorial |
| | Art. 22 Patrimonio | |
| <i>Capítulo III</i> | <i>Capítulo V</i> | <i>Capítulo VII</i> |
| IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS | MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN | DISPOSICIONES FINALES |
| Art. 6 Rentas inmobiliarias | Art. 23 A) Método de esención | Art. 30 Entrada en Vigor |
| Art. 7 Beneficios empresariales | Art. 23 B) Método de imputación o de crédito | Art. 31 Denuncia |
| Art. 8 Navegación marítima por aguas interiores y aéreas | | |
| Art. 9 Empresas asociadas | | |

I. Aspectos relevantes de los Tratados:

- **Definen las personas e impuestos comprendidos.**

- **Señala las definiciones de residentes y establecimientos permanentes, entre otros.**

- Señala el régimen aplicable para gravar las rentas y el patrimonio en el Estado de la fuente, conforme a la siguiente clasificación:
 1. Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse en el Estado de la fuente. Ejemplos: las rentas inmobiliarias en el artículo 6 y ganancias de capital derivadas de las mismas rentas en el artículo 13.

 2. Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente. Ejemplos: los dividendos en el artículo 10, intereses regulados por el artículo 11 y regalías en el artículo 12.

 3. Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente.
Ejemplos: los beneficios empresariales de conformidad con el artículo 7, ganancias derivadas de la venta de ciertos bienes o, en ciertos casos, las ganancias de capital por enajenación de acciones (ambos casos bajo el artículo 13).

I. Aspectos relevantes de los Tratados:

- **Señalan los métodos para evitar la doble tributación a través de los Tratados, siendo básicamente los siguientes:**
 - ✓ Método de exención. Se exenta el ingreso en uno de los Estados.
 - ✓ Método de imputación o de crédito. Es decir, no obstante que se grava en un país el ingreso obtenido en otro país, se permite acreditar el impuesto pagado en el otro país.
 - ✓ Deducción. Permite mediante este método deducir en el país de la residencia el impuesto pagado al país de la fuente. En el caso de México es método no lo aplica.
- Señala el derecho a la no discriminación.
- La Convención de Viena sobre la hermenéutica
- Establecen un proceso amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación.
- Intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes.
- Establece la asistencia para la recaudación de impuestos.
- Tratamiento fiscal de los miembros de las representaciones diplomáticas y oficinas consulares.
- Extensión territorial del Convenio (establece cuáles son las regiones del país donde será válido el tratado, como por ejemplo regiones o territorios separados en los cuales tenga jurisdicción conforme a derecho).
- Entrada en vigor, idiomas obligatorios y supuestos de denuncia.

Concepto de Renta Mundial

La expresión '*renta mundial*' está íntimamente vinculada con el impuesto sobre la renta mexicano e impuestos comparables de otros Estados; es sinónimo del concepto anglosajón '*world income*', de lo cual se desprende, *prima facie*, la equivalencia entre ambas expresiones '*renta mundial*' e '*ingreso mundial*'.

Para comprender el término '*renta*', en un primer alcance, es viable acudir a su concepción gramatical, respecto de la cual encontramos, entre otros, los siguientes significados:

Renta, del latín reddita, influido por vendita:

- (1) *f. Utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra;*
- (2) *f. Aquello que paga en dinero o en frutos un arrendatario;*
- (3) *f. Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona;*
- (4) *f. Deuda del Estado o títulos que la representan;*
- (5) *f. Der. En materia tributaria, importe neto de los rendimientos.*

Concepto de Renta Mundial

En ese orden de ideas, es válido sostener que el término jurídico '**renta**', en su concepción legal, corresponde medularmente a '**utilidad gravable**' o '**ingreso imponible**', es decir, la **base** del impuesto sobre la **renta**, la cual primordialmente se conforma mediante una simple operación aritmética, que consiste en restar a los ingresos acumulables –**objeto**– las deducciones autorizadas por la Ley.

Curiosamente, la expresión '**renta**', antes precisada, escasamente se emplea en la legislación fiscal doméstica; si acaso, aparece en la propia denominación o título de la ley de la materia y, particularmente, a manera de referencia, en el artículo 123 constitucional, apartado A, fracción IX, inciso e), donde se dispone lo siguiente: "e).- *Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la **renta gravable** de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta [...].*"

Ahora bien, la conjunción de los términos '**renta**' y '**mundial**', que conforman la expresión que se examina, nos puede dar la idea inicial de una utilidad o renta gravable a nivel mundial, sin embargo, lo cierto es que **con el término '**renta mundial**' se busca identificar el tipo de sistema impositivo que rige en determinado país o territorio.**

En esa guisa, pueda concluirse que México es un país en el que el impuesto sobre la renta a cargo de sus residentes se ajusta al sistema tipo –*denominado*– de '**renta mundial**'. Ello quiere decir que los residentes en México están obligados a globalizar sus ingresos a nivel mundial para fijar el impuesto sobre la renta a cargo; en términos de ley: las personas físicas y las morales residentes en México están obligadas al pago del impuesto sobre la renta respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

*Cf. Diccionario de la Lengua Española. Vigésima quinta edición. Real Academia Española.
El 'objeto' del impuesto sobre la renta lo constituyen los 'ingresos'.
Cfr. artículo 1º, fracción I, de la Ley del ISR*

Finalidad de las Convenciones Fiscales.

Los Tratados para evitar la doble imposición que México ha suscrito con otros Estados, son convenciones internacionales que tienen como medular objetivo evitar la doble imposición jurídica internacional. Esta última se define por la OCDE como: “La imposición de impuestos comparables en dos (o más) Estados al mismo contribuyente respecto de la misma renta y por períodos idénticos”.

Bajo esa definición y mediando la simple lectura de las convenciones fiscales referidas, se advierte en primer lugar que en ellas los Estados Contratantes se reconocen mutuamente potestad recaudatoria respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza, en cada uno de sus territorios.

En esa guisa, puede sostenerse, prima facie, que mediante los referidos Tratados la doble imposición jurídica no se combate efectivamente, dado que según se desprende de los citados convenios, el contribuyente es sometido al pago del impuesto tanto por el país de la fuente como por el de residencia; sin que para esta conclusión sea óbice el crédito que concede el país de residencia, dado que finalmente ambos Estados toman el impuesto que la ley les faculta recaudar, en esencia se hace visible: “La imposición de impuestos comparables en dos (o más) Estados al mismo contribuyente respecto de la misma renta y por períodos idénticos”.

Sin embargo, una segunda reflexión nos permite advertir lo que realmente sucede, a saber, que si bien a través de esas convenciones, en primera etapa se comparte la recaudación entre los Estados Contratantes, ello obedece al respeto recíproco que entre ambos Estados debe existir, en un plano de igualdad como entes soberanos, respecto a su potestad tributaria y recaudatoria; empero, en una segunda etapa, el alivio de la doble imposición se logra mediante dos vías: (a) el crédito que el Estado de residencia debe conceder al contribuyente respecto del impuesto pagado en el país de la fuente, sin perjuicio de lo que disponga su legislación doméstica *-liberación económica de la doble imposición-* y (b) la fijación de ciertas rentas o ingresos que bajo las convenciones fiscales solamente puede someter a imposición uno de los Estados Contratantes *-liberación total de la doble imposición-*.

¿Cómo se interpretan?

La interpretación nos dice qué debe ser y que no debe ser un tratado

NO nos dice lo que debió decir

Convención de Viena

Las reglas de Viena pretenden buscar un balance entre las 3 principales escuelas de la interpretación

Compila reglas del Derecho Internacional

Es un “tratado sobre los tratados”

Presentación del Dr.

Regla General

Art. 26. Pacta sunt servanda

“Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”

Principio toral del derecho internacional.

Si no existiera produciría un quiebre de las relaciones mundiales,

Aquiescencia, Estoppel y expectativas legítimas

Complemento: art. 27:

Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado

Art. 31

Regla general de interpretación

1. "Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin."
2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:
 - A) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado.
 - B) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;
3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta.
 - A) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;
 - B) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado.
 - C) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Cómo interpretar

Art. 3 (2) del Modelo:

“Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo, a menos de que de su contexto se infiera una interpretación diferente, tendrá el significado que la atribuya la legislación de este Estado relativa a los impuestos, a los que se aplica el presente Convenio, cualquier término bajo la legislación fiscal aplicable de este Estado prevalecerá sobre el significado previsto para dicho término bajo otras leyes de este Estado.”

Modelo: interpretación y aplicación de CDT

- Primera Etapa: identificar el tipo de ingreso y saber si hay o no impuesto a pagar en México por un residente en el extranjero,
 - Si no lo está, es inocuo el que exista o no CDT,
- segunda etapa, Determinar si el contribuyente es residente de algún país extranjero.
 - Si existe tratado,
- tercera etapa, se verifica si ese CDT es aplicable y si establece algún beneficio
- interpretar el CDT de conformidad con el procedimiento secuencial de la CV

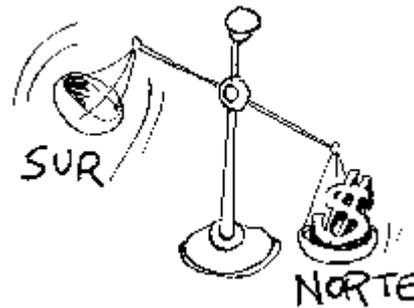
Modelo

- a.- interpretar atendiendo a los términos definidos;
- b. En caso de que eso no sea suficiente, atender al contexto,
- c. En caso de que no estén definidos los términos, acudir a los Acuerdos de los procedimientos amigables.
- d. Se acude a la legislación Mexicana (a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente), prevaleciendo la tributaria.
- e.- En caso de ser necesario, se acude al MOCDE, a sus Comentarios y a Jurisprudencia y doctrina internacional;
- f.- Sólo se acudirá a trabajos preparatorios, para corroborar algún resultado interpretativo o cuando la conclusión previamente alcanzada resulte ambigua, oscura o manifiestamente absurda,

Modelo

- cuarta etapa, satisfacer los requisitos de aplicación y de procedimiento que
- prevea la legislación interna para utilizar los beneficios.
 - Tratándose de Derechos Humanos, se incorporó la interpretación
 - conforme: cuando una disposición admita más de una interpretación,
 - debe privilegiarse la que sea conforme a la Constitución o a los tratados.
 - Principio Pro Persona
 - Control Difuso
- S.C.J.N.: tres pasos:
 - A) Interpretación conforme en sentido amplio.
 - B) Interpretación conforme en sentido estricto.
 - C) Inaplicación de la ley.
- MUCHAS GRACIAS

Presentación del Dr. Manuel Hallivis Pelayo



PF Y PM
CON DOBLE NACIONALIDAD

Artículo 2

Los impuestos comprometidos en el Tratado se refieren al Impuesto sobre la Renta (ISR) y sobre el patrimonio de exigibles por cada Estado. Se pretende hacer aceptables y precisar la tecnología y la denominación de los impuestos de los Estados Contratantes.

Impuestos Comprendidos

El presente convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por un Estado Contratante o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio todos los impuestos que graven la totalidad de la renta, la totalidad del patrimonio, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre las cantidades totales de los sueldos o salarios pagados por las sociedades, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Los impuestos actuales a los que aplica el Convenio son en particular:

Convenio son en particular:

a) (en el Estado A): ...

b) (en el Estado B):...

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o substancialmente similar que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Países Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Artículo 3

Se definen en este artículo términos tales como:

- a) **Persona** (personas físicas y sociedades de personas físicas). Se incluye desde luego a sucesiones, fideicomisos, asociaciones o cualquier otra agrupación de personas.*
- b) **Sociedad** (persona moral o cualquier entidad que se considere como tal para efectos impositivos).*
- c) **Empresa de un Estado Contratante** (se define normalmente conforme a la legislación interna de los Estados Contratantes).*
- d) **Trafico Internacional** (transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva está ubicada en un estado Contratante).*
- e) **Autoridad Competente** (se permite a cada Estado Contratante designar la autoridad o autoridades competentes). En el caso de México la autoridad competente es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.*

Finalmente, se precisa un criterio general de interpretación de los términos utilizados en el Tratado pero no definidos en el mismo.

Definiciones Generales



PERSONA



**E
M
P
R
E
S
A**



SOCIEDAD



**AUTORIDADES
COMPETENTES**



**TRAFICO
INTERNACIONAL**



Artículo 4

Tiene por objeto definir el término “residente” y resolver los casos de doble residencia. Reviste gran importancia en tres casos:

- a) Determinar el ámbito de aplicación del Tratado.*
- b) Resolver los casos en que la doble imposición surja con motivo de la doble residencia.*
- c) Resolver los casos en los que la doble imposición surja con motivo de gravar en el Estado de residencia y en el Estado donde se encuentre la fuente de riqueza.*

En general los convenios no se preocupan de las legislaciones internas respecto a la residencia y el domicilio. Menciona como residente a toda persona que en virtud de la legislación interna está sujeta a imposición en razón a su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, pero excluye el término “residente” a las personas que están gravadas exclusivamente en función de la fuente de riqueza o al patrimonio que tengan en el otro Estado. Para las personas físicas la definición pretende cubrir las diversas formas de vinculación personal con un Estado, estableciendo los criterios para resolver su situación cuando sea residente de ambos Estados Contratantes.

- Para fijar la residencia fiscal de las personas, las convenciones internacionales exigen, básicamente, la aplicación de las leyes domésticas de cada uno de los Estados contratantes. Así lo dispone el artículo 4 de Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, July 2005, al igual que los correspondientes artículos de los Convenios equiparables que México ha celebrado con otros Estados. De presentarse un caso de doble residencia fiscal de una persona física, los Estados contratantes deben discernir de qué país es residente el individuo de que se trate; para ello se atiende secuencialmente a otros criterios, a saber: el sitio donde tenga una vivienda permanente a su disposición, su centro de intereses vitales, el lugar donde viva habitualmente, su nacionalidad y, si fuese nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, los Estados contratantes fijarán de común acuerdo la residencia del individuo de que se trate .

Definiciones Generales



I- AMBITO SUBJETIVO

A. Regla general (Arts. 1 y 4)

De acuerdo con los preceptos indicados, el Tratado es aplicable a las personas físicas o morales que sean residentes en algunos de los países contratantes.

Siguiendo el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la definición de quienes son residentes en los Estados Unidos de América por la ley de dicho país; considerando como tales, a quienes están sujetos al pago de impuesto en alguno de estos países por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

B. Reglas particulares (Arts. 4 y 17 y Protocolo (2) y (15))

Como reglas particulares que merecen nuestra atención se encuentran las siguientes:

1. En la aplicación de las reglas de conflicto para la solución de problemas de doble residencia para personas físicas, se establece que, a falta de elementos de solución tales como el centro de intereses vitales o la vivienda permanente, el conflicto se definirá por nacionalidad, con la salvedad de que para poder utilizar este criterio respecto de ciudadanos de los Estados Unidos, las personas deberán cumplir la prueba de “presencia substancial”, establecida por la ley de ese país, relativa a duración de estadía en el mismo.

2. En el caso de doble residencia de personas morales, se establece que la persona moral en cuestión no se considerará residente de ninguno de los Estados contratantes para efectos del Tratado, es decir, pierde los beneficios del mismo.
3. Se precisa que una asociación, sucesión o fideicomiso pueden considerarse residentes de un Estado contratante en la medida en que las rentas que obtengan estén gravadas como rentas de un residente para la asociación, sucesión o fideicomiso o sus beneficiarios.

4. Se introducen en el artículo 17 reglas relativas a la limitación de beneficios, tendientes a la prevención de abusos por sujetos que no debiesen de beneficiarse de las disposiciones del Tratado y que sin embargo lo hacen, practica conocida como *“treaty shopping”*.

Para estos efectos, se establecen una serie de requisitos relacionados con la residencia para poder gozar de los beneficios del Tratado. Estas reglas son en extremos complejas y será necesario tenerlas presentes para evitar riesgos por retenciones menores a las debidas.

Requisitos para la aplicación de los beneficios de los Tratados de doble tributación conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Mediando la lectura de los Tratados de doble tributación que México ha suscrito y tiene en vigor con otros Estados, puede advertirse que los sujetos destinatarios de tales convenciones gozan de diversos beneficios, entre los cuales destaca el concerniente a la eliminación de la doble tributación.

Para combatir la doble imposición jurídicolos Estados Contratantes se comprometen a compensar la doble aplicación de impuestos (*retención en la fuente y pago sobre la base 'renta mundial' en el país de residencia*) mediante el otorgamiento de un crédito contra su gravamen en el otro país; ello, sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los Estados Contratantes.

En esa guisa, un acercamiento letrista a los convenios fiscales para evitar la *'doble imposición'* puede sostener la idea que mediante los referidos Tratados la doble imposición jurídica realmente no se combate, sino que se tutela; dado que a pesar de la compensación de impuestos que tutelan, vía el acreditamiento en el país de residencia, en el mundo fáctico el contribuyente realmente paga impuestos a dos Estados y respecto de la misma renta.

No obstante ello, se estima que el aspecto teleológico de los Tratados radica medularmente en el reconocimiento mutuo de la potestad recaudatoria de los Estados Contratantes –*el de la fuente y el de la residencia*- que debe ejercerse, desde luego, sin transgredir la esfera jurídica del gobernado; lo que medularmente se logra cuando la suma de las contribuciones pagadas a ambos países no excede al impuesto que el residente estaría obligado a cubrir en su país de residencia si el ingreso solo se hubiese percibido de fuente ubicada en este último territorio –*neutralidad fiscal*-.

Otros beneficios pueden consistir en la eliminación de pago del impuesto respecto a beneficios empresariales en el país de la fuente, verbigracia, cuando se hacen negocios en uno de los Estados Contratantes sin constituir establecimiento permanente; o bien, gozar de tasas menores en la retención del impuesto por ingresos en la fuente, por ejemplo, tratándose de intereses, regalías, etc.

Para acceder a los beneficios que otorgan los convenios, se deben cumplir los requisitos contemplados en la legislación doméstica y los diversos del Tratado correspondiente.

Los requisitos de la legislación interna se contienen en el artículo 5º, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es del tenor literal siguiente:

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

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

Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre Ingresos y Sobre el Capital de la OCDE a las Partnerships

El problema medular sobre el régimen de las *'partnerships'* versa sobre si resulta o no aplicable el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE a esas entidades y, por ende, si pueden acogerse o no a los beneficios de la Convención.

Dado que el tema en estudio se refiere a la postura de la OCDE respecto a las *'partnerships'*, se estima conveniente reproducir a continuación el contenido íntegro de algunos de los párrafos que contienen los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE que se considera mejor ilustran esa posición:

Aplicación de la convención a las *'partnerships'*

Las leyes domésticas difieren en el tratamiento de las *partnerships*. Estas diferencias crean varias dificultades en la aplicación de las Convenciones fiscales en relación con las *partnerships*. Estas dificultades se analizan en el reporte del Comité de Asuntos Fiscales titulado “La aplicación del Modelo de Convenio Fiscal a las *Partnerships*”, cuyas conclusiones se han incorporado párrafos abajo y en el Comentario a otras diversas disposiciones del Modelo de Convenio Fiscal.

Una fuente principal de dificultades es el hecho que algunos países tratan a las **partnerships** como unidades sujetas a imposición (algunas veces incluso como compañías) mientras que otros países adoptan lo que puede ser referido como el enfoque de transparencia fiscal, bajo el cual la **partnership** es ignorada para efectos impositivos y los miembros individuos son sometidos a imposición sobre su respectiva participación en el ingreso de la **partnership**.

Una primera dificultad es a qué grado una **partnership** está legitimada como tal a los beneficios de las disposiciones del Convenio. En términos del Artículo 1, solamente las personas que son residentes del Estado Contratante tienen derecho a los beneficios de la Convención fiscal acordada por estos Estados. En tanto el párrafo 2 del Comentario al Artículo 3 explica porqué una **partnership** constituye una persona, una **partnership** no califica necesariamente como residente de un Estado Contratante en términos del Artículo

ARTÍCULO 5

Se define lo que debe entenderse por establecimiento permanente

“Respecto a este tema nuestra legislación contiene los mismos conceptos, por lo que no vale la pena abundar en ellos. Los artículos 2 y 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son prácticamente una copia del artículo 5 del modelo de la OCDE.”

M. Sellerier Carlos, *Tratados para Evitar la Doble imposición*. Pag.
98

ARTÍCULO 5

Vale la pena resaltar tres aspectos:

- a) Las sedes de dirección se consideran en el Modelo como establecimientos permanentes, puesto que no necesariamente tiene que ser una oficina. Sin embargo, si la legislación de los Estados Contratantes no distingue los conceptos de “sede de dirección” y de “oficina”, la expresión “sede de dirección” puede omitirse en el respectivo convenio bilateral
- b) Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección relacionada con ellos, se considera que en México habrá establecimiento permanente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, en tanto que el Modelo indica que su duración debe exceder de 12 meses.
- c) Es importante resaltar que el Modelo de las Naciones Unidas contempla una duración de más de 6 meses. En el tratado con Canadá se adoptó este último criterio.

M. Sellerier Carlos, Tratados para Evitar la Doble imposición. Pag. 98

En los distintos modelos se precisa que el hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente en otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquier de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra. Lo anterior, también se introdujo en el tratado con Canadá y quizá en un futuro no lejano se haga la inclusión correspondiente en nuestra legislación.

Por otra parte, en el Tratado con Canadá se precisa que existe establecimiento permanente si una empresa aseguradora recauda primas en el territorio del otro Estado Contratante, o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante que sea su empleado o que realice actividades en este otro Estado (con la excepción que se señala en el artículo 5, puntos 6 y 7). Propiamente este supuesto está previsto en el Modelo de las Naciones Unidas y nuestra legislación no prevé en forma específica esta situación. En el Modelo de la OCDE no se consideró oportuno insertar esta disposición (aunque si se prevé en los comentarios) porque depende de la situación de hecho y de derecho existente en los Estados Contratantes.

III.- Supuestos para la constitución del establecimiento permanente

1.- Características para considerar la existencia de lugar de negocios

Por la importancia que reviste este tema cabe importunar a nuestros lectores con lo señalado en otros módulos del presente programa. Al efecto, es conveniente examinar al *'establecimiento permanente'* a partir de la idea de que el mismo constituye un vínculo de imposición que faculta al Estado en el que aquél se ubica, a imponer gravámenes a la persona *-residente en el extranjero-* que lo constituye.

En ese sentido, el *'establecimiento permanente'*, lejos de representar o encarnar una *'persona jurídica'*, sirve legalmente como criterio de imposición. En términos llanos, el *'establecimiento permanente'* no es persona moral, es decir, no se trata de una entidad con personalidad jurídica y patrimonio propios sujeta de derechos y obligaciones, simplemente sirve como enlace jurídico entre el Estado y el sujeto *-persona física o moral residente en el extranjero-* que lo constituye, quien por esa razón se verá obligado a contribuir en el impuesto sobre la renta *- o su equivalente-* en el país en el que dicho *'establecimiento permanente'* se ubique.

Nuestra legislación en la materia obliga a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en México al pago del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

En el mismo sentido, los tratados para evitar la doble imposición que México ha suscrito con otros Estados, son convenios internacionales mediante los cuales los países contratantes se reconocen mutuamente potestad recaudatoria respecto de los ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes ubicados en su territorio; tal potestad opera y se reconoce a favor del país de la fuente donde se ubica el establecimiento permanente constituido por la persona residente en el otro Estado, quien genera la renta o riqueza en aquel país, entendida ésta como los beneficios o utilidades *-business profits-* que provienen de actividades empresariales lícitas, incluidos los servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, realizadas a través del *'establecimiento permanente'* ubicado en el país de la fuente.

Características para considerar la existencia de lugar de negocios.

En este espacio nos abocaremos a uno de los supuestos que de materializarse genera la existencia del establecimiento permanente: “*existencia de lugar de negocios*”; para ello, se hará breve referencia a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dado que en ella se emplea la expresión “*cualquier lugar de negocios*”; sin embargo, y dado que en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE se habla de “*lugar fijo de negocios*”, siendo esta última expresión la que mayormente se utiliza en los diversos convenios fiscales que México ha celebrado con otros Estados, igualmente trataremos este tema con base en las disposiciones y comentarios de la citada Organización.

a).- Ley del Impuesto Sobre la Renta. En términos del artículo 2º, de la Ley del ISR se considera ‘establecimiento permanente’ cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

Nótese que la expresión '*cualquier lugar de negocios*', inmersa en el numeral antecitado, por su mera redacción, denota un alcance amplio del término, pues este no se limita a la exigencia de ciertas particularidades del negocio, como podría ser la que caracteriza a '*un lugar fijo de negocios*', como si aconteciera en términos de los tratados internacionales mencionados párrafos arriba, donde el '*establecimiento permanente*' se concibe necesariamente como un '*lugar fijo de negocios*'.

El propio artículo 2º de la Ley del ISR ofrece una lista –lista positiva– de carácter enunciativo, consistente en el señalamiento de lugares de negocios que en principio constituyen establecimientos permanentes, a saber: las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

En correlación al artículo 2 de la Ley del ISR, el párrafo 2º del artículo 5 del convenio antes referido, también ofrece una lista –lista positiva– de carácter enunciativo, que señala los lugares de negocios que en principio se consideran establecimientos permanentes, a saber: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Adviértase que esa lista de lugares de negocios es más restringida que la correspondiente a nuestra legislación fiscal.

Prima facie encontramos dos diferencias sustantivas entre ambos ordenamientos legales, a saber, por una parte la relativa a '*cualquier lugar de negocios*' en contraste con '*lugar fijo de negocios*' y, por la otra, diferencias en los elementos de la '*lista positiva*'; el criterio de distinción observado consiste en que en la Ley del ISR se manejan los conceptos referidos con una fórmula '*amplia*', mientras que en el convenio internacional del ejemplo, la fórmula se aprecia '*limitada*'. A nuestro juicio, ello se explica básicamente, por virtud de que México, como país en vías de desarrollo, busca ampliar su potestad recaudatoria a través de definiciones amplias; mientras que su homólogo EE.UU., país altamente desarrollado, pretende restringir esa potestad a fin de que sus residentes no sean sometidos a imposición por el país de la fuente, salvo en los menos de los casos posibles.

De igual forma, la existencia de las diferencia apuntadas nos permite colegir que en México, el gravamen a residentes en el extranjero que constituyen '*establecimiento permanente*' en el país, encuentra dos causas diversos para concluir que existe o no el referido establecimiento; primero, con fundamento en las definiciones y términos de la Ley del ISR respecto de personas que sean residentes en países con los que México aún no celebra ni tiene en vigor un tratado en la materia y, segundo, con fundamento en las correspondientes cláusulas de los tratados internacionales en los que México sea parte contratante, respecto de residentes en países con los que México haya celebrado y tenga en vigor un convenio internacional en la materia.

b) Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. El artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, en su parte conducente, establece:

“Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. Para los propósitos de esta Convención, el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios a través del cual el negocio de una empresa se desarrolla parcial o totalmente.

2. El término “establecimiento permanente” incluye especialmente:

a) una sede de administración;

b) una sucursal;

c) una oficina;

d) una fábrica;

e) un taller, y

f) una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales

[...]”

Algunos comentarios de la OCDE respecto a la disposición antes inserta:

2. El párrafo 1 da una definición general del término “establecimiento permanente” que resalta las características esenciales de un establecimiento permanente en el sentido de la Convención, ello es un “lugar” distinto, “un lugar fijo de negocios”. El párrafo define el término “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios, a través del cual el negocio de una empresa se desarrolla parcial o totalmente. La definición, por consiguiente, contiene las siguientes condiciones:

- La existencia de un “lugar de negocios”, ello es una instalación tal como locales o, en ciertos casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser “fijo”, ello es que debe estar establecido en un lugar distinto con cierto grado de permanencia;
- el desarrollo del negocio de la empresa a través de su lugar fijo de negocios. Esto significa usualmente que las personas que, en una u otra forma, son dependientes de la empresa (personal) conduzcan el negocio de la empresa en el Estado en el que el lugar de negocios está situado.

3. De conformidad con la definición, el sitio de negocios debe ser uno “fijo”. Por consiguiente de modo normal debe existir un vínculo entre el sitio de negocios y un punto geográfico específico. Es intrascendente cuánto tiempo una empresa de un Estado Contratante opere en el otro Estado Contratante si no lo hace en un sitio distinto, pero esto no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios deba estar en realidad fijo al suelo en el que se coloca. Es suficiente que el equipo permanezca en un sitio particular [...].

Con base en las disposiciones del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y atendiendo algunos de sus comentarios, antes reproducidos, puede considerarse que las características medulares para considerar la existencia de un lugar de negocios y con ello verificar la existencia del establecimiento permanente, pueden válidamente desprenderse, entre otras, de las siguientes pruebas:

Prueba del lugar de negocios. En forma objetiva puede verificarse la existencia de cualquiera de los lugares de negocios contenidos en la *lista positiva* del Artículo 5 en estudio. Sin embargo, ello no es suficiente, dado que debe verificarse que los lugares de negocios enlistados u otros similares no queden comprendidos en la lista negativa que se contiene en el párrafo 4 del mismo numeral y que son los siguientes:

“Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1...

4. No obstante las disposiciones de este artículo que preceden, se considerará que el término “establecimiento permanente” no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único propósito de que sean transformados por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de desarrollar, para la otra empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito solamente para cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub-párrafos a) al e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

...”

En estos casos se considera que el término ‘empresa’ está utilizado para referirse a la persona jurídica (moral o física) residente en el extranjero.

Prueba de ubicación del negocio. De igual manera, en forma objetiva debe verificarse la existencia de un vínculo entre el lugar **fijo** en que se ubica el negocio y un punto geográfico específico dentro del territorio del Estado Contratante de que se trate, con cierto grado de permanencia.

Es intrascendente cuánto tiempo una empresa de un Estado Contratante opere en el otro Estado Contratante, basta que exista evidencia de que la actividad de negocios no era de naturaleza puramente temporal. El '*cierto grado de permanencia*' que exige la definición se puede corroborar mediante la identificación de diversos elementos objetivos, tales como contratos de uso o goce temporal de las instalaciones y su duración o término, oficinas, etc., la duración de los contratos de relación laboral con sus empleados, los contratos de luz, teléfono, la apertura de cuentas de banco, etc., elementos que considerados en su conjunto pueden corroborar el grado de '*permanencia*' del lugar de negocios.

Un lugar de negocios puede, no obstante, constituir un establecimiento permanente aún cuando exista, en la práctica, solo por un corto período de tiempo porque la naturaleza del negocio sea tal que solamente se lleve a cabo durante un período corto de tiempo. En algunas situaciones es difícil determinar si éste es el caso. En la práctica algunos países miembros adoptan el criterio de que un establecimiento permanente no puede considerarse como tal cuando en situaciones en que el negocio se mantiene por menos de seis meses. Una excepción se presenta en el caso en que las actividades son de carácter recurrente; en tales casos, cada período de tiempo durante el cual el lugar –de negocio- se utiliza debe considerarse en combinación con el número de ocasiones durante las cuales ese lugar es utilizado (lo que puede extenderse a un número de años).

La característica de ‘fijo’ del lugar de negocios no significa que, tratándose del equipo que constituye el lugar de negocios, éste deba estar en realidad fijo al suelo en el que se coloca. Es suficiente que el equipo permanezca en un sitio particular.

El adjetivo ‘fijo’ como característica del lugar de negocios requiere además otra clase de pruebas.

Prueba de uso. Esta prueba implica corroborar que el residente en el extranjero tiene derecho, por cualquier título (arrendamiento, propiedad, comodato, etc.), al uso de las instalaciones que constituyen el lugar fijo de negocios, ya sea en forma directa por el residente en el extranjero o bien por conducto del personal que de él depende, se requiere además que las personas que, en una u otra forma, son dependientes de la empresa (personal) conduzcan el negocio de la empresa en el Estado en el que el lugar de negocios está situado.

Es obvio señalar que para la solución de un caso concreto, además de lo expuesto enunciativamente en los párrafos que anteceden deberán evaluarse las características funcionales y operativas del lugar de negocios y examinarse en forma integral los comentarios de la OCDE, las resoluciones jurisdiccionales al respecto, la doctrina y, en general, todos los elementos que se estimen necesarios casuísticamente.

2.- Requisitos para considerar la existencia de un Agente dependiente

Si bien la regla básica del *‘establecimiento permanente’* se constituye en torno al concepto *‘cualquier lugar de negocios’*, es necesario precisar que el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* también contempla otros criterios para fijar su existencia; entre ellos, toca en este caso el examen de la cláusula denominada del *‘agente dependiente’*.

La cláusula del ‘agente dependiente’ se contiene en el artículo 5, párrafo 5, del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Su texto es como sigue:

“Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1....

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al cual se le aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y tenga, y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un

un establecimiento permanente en este Estado respecto de cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas a través de un lugar fijo de negocios, no convertirían a este lugar fijo de negocios en establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.”

Dentro de los comentarios de la OCDE respecto a la disposición antes inserta destacan las siguientes:

“**32.1** Igualmente, la frase *“autoridad para concluir contratos a nombre de la empresa”* no confina la aplicación del párrafo a un agente que se involucre en contratos literalmente a nombre de la empresa; el párrafo aplica igualmente a un agente que concluye contratos que sujetan a la empresa aún cuando esos contratos no estén realmente a nombre de la empresa. La ausencia de implicación activa de una empresa en las transacciones puede ser indicativo del otorgamiento de autoridad al agente. Por ejemplo, puede considerarse que un agente posee real autoridad para concluir contratos cuando él solicita o recibe (pero no concluye formalmente) órdenes que se envían directamente a un almacén desde el cual los bienes se entregan y donde la empresa extranjera aprueba las transacciones rutinariamente.”

“**33** La autoridad para concluir contratos debe cubrir los contratos relacionados con las operaciones que constituyen el negocio propio de la empresa. Sería irrelevante, por ejemplo, si la persona tuviera autoridad para contratar empleados para la empresa como apoyo a la actividad de la persona para la empresa o si la persona tuviese autoridad para concluir, a nombre de la empresa, contratos similares relacionados con operaciones internas solamente. Más aún, la autoridad debe ejercerse habitualmente en el otro Estado; si este es o no el caso, ello debe determinarse con base en la realidad comercial de la situación [...]”

Como se desprende de los textos anteriores, la prueba del agente independiente es meramente una prueba alternativa para corroborar si una empresa (*persona física o moral residente en el extranjero que realiza actividades empresariales en el país*) tiene un establecimiento permanente en un Estado. Si puede mostrarse que la empresa tiene un establecimiento permanente con base en lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 del artículo 5 (sujeto ello a las disposiciones del párrafo 4) de la Convención, no será necesario mostrar que la persona a cargo es un agente dependiente.

En este orden de ideas, las características medulares del agente dependiente pueden redactarse como sigue:

- que se trate de una persona (física o moral) que tenga autoridad para concluir contratos a nombre de la empresa residente en el extranjero; no es necesario que la persona firme los contratos, es suficiente que los concierte;
- que la autoridad se ejerza habitualmente en el Estado de que se trate; la evaluación de ello dependerá de la realidad comercial de la situación;
- que la persona no goce de un estatuto independiente;
- que los contratos estén relacionados con las operaciones que constituyen el negocio propio de la empresa;
- que los contratos sujeten a la empresa aún cuando los mismos no se encuentren a nombre de la empresa.

3.- Requisitos para considerar la existencia de Agente independiente

Si bien la cláusula del agente dependiente es una prueba alternativa para confirmar la constitución del *'establecimiento permanente'*, toca ahora la ocasión de referirnos a una hipótesis adicional conocida como la cláusula del *'agente independiente'*. Esta cláusula admite aplicación bajo el argumento *'contrario sensu'*, ello es que de no acreditarse que un agente actúa como independiente ante su poderdante, se colige que existe establecimiento permanente bajo el criterio de la cláusula de *'agente dependiente'* examinada en el tema que antecede.

La cláusula del 'agente independiente' se contiene en el artículo 5, párrafo 6, del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Su texto es como sigue:

“Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1....

6. Se considerará que una empresa no tiene establecimiento permanente en un Estado Contratante meramente porque lleve a cabo negocios en ese Estado a través de un broker, agente comisionista general o cualquiera otro agente que goce de estatus independiente, siempre que tales personas actúen dentro del curso normal de sus actividades.

[...]”

Dentro de los comentarios de la OCDE respecto a la disposición antes inserta destacan las siguientes:

“**37** Una persona caerá dentro del alcance del párrafo 6, ello es que no constituirá establecimiento permanente de la empresa en beneficio de la cual actúa solamente que:

- a) que sea independiente de la empresa tanto legal como económicamente, y
- b) que actúe en el curso normal de sus negocios cuando actúen en beneficio de la empresa.”

“**38.** El que una persona sea independiente o no de la empresa que representa depende del alcance de las obligaciones que esa persona tenga bilateralmente con la empresa. Cuando las actividades comerciales de la persona para la empresa están sujetas a instrucciones detalladas o bien a un control significativo de su parte, tal persona no puede considerarse como independiente de la empresa. Otro criterio importante será el que el riesgo empresarial tenga que ser soportado o no por la persona o por la empresa que la persona representa.”

“**38.3** Un agente independiente típicamente será responsable ante su poderdante por los resultados de su trabajo pero no estará sujeto a control significativo con respecto a la manera en que ese trabajo se lleve a cabo. No estará sujeto a instrucciones detalladas del poderdante respecto a la forma de conducir el trabajo. El hecho de que el poderdante confíe en las habilidades especiales y el conocimiento del agente es un indicativo de independencia.”

ARTÍCULO 6

El Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sugiere que:

los ingresos provenientes de **arrendamiento de un inmuebles** sean gravados por el estado contratante en donde se encuentre situado el bien en cuestión. Entendiéndose por inmueble lo que la legislación del estado residente define como tal.



Ley del Impuesto Sobre la Renta considera que tratándose de ingresos por otorgar el uso o goce temporal de un inmueble

La fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el inmueble este ubicado en México



- En nuestro caso el gravamen general es del **25% tasa** que es similar aquella impuesta por otros países signantes de convenios para evitar la doble imposición.



M. Sellerier Carlos, Tratados para Evitar la Doble imposición. Pag. 101

De acuerdo a los cometarios de Ortiz, Saiz y Tron sobre el Tratado de Estados Unidos de América, se mencionan que:

VI- PRODUCTOS O RENDIMIENTO DE CAPITAL.

En relación con las diversas rentas que se producen como rendimiento de capitales invertido, los respectos más relevantes son los siguientes:

A. Rentas Inmobiliarias (Art. 6 y Protocolo (3))

1. Sin perjuicio de la imposición por el Estado de residencia, se concede la posibilidad de gravar los ingresos que deriven de bienes inmuebles (incluyendo explotaciones agrícolas o silvícolas) por el Estado en cual se ubiquen dichos bienes.
2. Se aclaran que los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles y se precisa que, en adición a lo que el Código Civil define como bienes inmuebles, se considera como tales a los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión por la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales

Lo dispuesto en el tratado aplica a cualquier forma de concesión de uso o de explotación de inmuebles.

3. En el propio artículo 6, se establece la posibilidad de que los contribuyentes por la obtención de rentas inmobiliarias calculen el impuesto sobre bases netas, como si fuesen establecimiento permanente.

Ejercida la opción, será obligatoria hasta en tanto el estado que grava autorice dar por terminada la opción.

- De igual manera, nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta considera que tratándose de ingresos por otorgar el uso o goce temporal de un inmueble, la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el inmueble este ubicado en México.
- En nuestro caso el gravamen general es del 21 % (5% para el arrendamiento de carros de ferrocarril) tasa que es similar aquella impuesta por otros países signantes de convenios para evitar la doble imposición.

BENEFICIOS EMPRESARIALES

Artículo 7

Convenio entre México y Estado Unidos

- El término «beneficios» en el Convenio debe entenderse que tiene sentido amplio y comprende todas las rentas derivadas de la explotación de una empresa.

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier



Beneficios empresariales contra otras Rentas:

- Además la OCDE establece ejemplos claros de lo que se debe entender por beneficios empresariales y como lo señala la autora Layda Cárcamo, como son: las remuneraciones pagadas por servicios técnicos o asistencia técnica, los servicios post-venta, los servicios por proveedores en el amparo de alguna garantía, los honorarios pagados a los abogados, ingenieros, contadores, etc.

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier

OCDE:

Según el Convenio de la OCDE, las utilidades generadas por un estado contratante solamente pueden ser gravadas por dicho estado contratante, a menos que la empresa realice actividades en el otro estado contratante por conducto de un EP, caso en el cual las utilidades atribuibles a dicho EP puede gravarlas el estado contratante en que éste se encuentre situado.

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier

ONU:

Según el modelo convenio sugerido por la ONU, el estado contratante donde se encuentre ubicado el EP también puede gravar los ingresos provenientes de ventas realizadas en su territorio por la empresa principal, de bienes o servicios iguales o similares a los vendidos por el EP

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier

Ambos Organismos sugieren que la base gravable de un EP se compute de igual manera que aquella atribuible a una empresa distinta que realiza operaciones similares en el país contratante donde se encuentra situado el EP.

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier

Conclusión:

Los dos organismos aceptan la posibilidad de que una empresa de un estado contratante determine la base gravable de sus establecimientos permanentes situados en otros estados contratante, mediante un prorratio de la utilidad gravable total de la empresa, a reserva de que el método de reparto sea acorde con los principios señalados.

Beneficios empresariales (Art. 7 y Protocolo (3), (4) y (5))

Se establece como regla general que los beneficios (utilidades) de una empresa residente en alguno de los Estados contratantes sólo pueden ser gravados en el Estado de residencia de dicha empresa, a menos que realice su actividad en el otro Estado, a través de un establecimiento permanente.

En este último supuesto, en adición a las reglas antes comentadas relativas al establecimiento permanente, se establecen los siguientes:

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

Se atribuirán al establecimiento permanente los ingresos que le sean propios, así como las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías idénticas o similares a las vendidas por, o a través del establecimiento permanente.

No puede aplicarse la regla de atracción de ingresos por ventas, si se demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del Tratado.

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

Los “Beneficios” del establecimiento permanente se calcularán permitiendo la deducción de los gastos incurridos para la obtención de sus fines, incluyendo los generales de administración y los de dirección, con independencia del lugar en que sean erogados.

Se mantienen para estos efectos las limitantes a la deducción de regalías, comisiones e intereses (excepto en caso de bancos) pagados a la oficina central o a otro establecimiento.

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

En todo caso y sin perjuicio de la regla antes indicada, se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que “este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente”.

No se atribuirán beneficios por el mero hecho de la compra de bienes para la empresa.

En caso de que los beneficios atribuibles se encuentren regulados por separado en otros artículos del Tratado, prevalecerán estos últimos.

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

Principio de Fuerza de Atracción

- Este principio tiene como objeto, ubicar el beneficio impositivo en el Estado contratante donde efectivamente se generó el ingreso, independientemente del lugar de contratación o del pago.

Luis M. Pérez de Acha
Beneficio de las empresas
Comentario 7
Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria
Themis

NAVEGACION MARÍTIMA AÉREA

Artículo 8

Convenio entre México y Estado Unidos



Artículo 8

El modelo de la OCDE sugiere que las utilidades de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sean objeto de ISR bajo lo siguiente:

- ✓ En el estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva.
- ✓ Se considera que la dirección efectiva se encuentra en el puerto base del barco, cuando la misma se encuentre a bordo del buque.
- ✓ A falta de puerto base del barco se considerara como dirección efectiva, el estado donde resida la persona que explote la embarcación

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier

Establecimientos Permanentes en México de Residentes en el Extranjero

- ✓ Deducirán la parte proporcional del gasto promedio que haya tenido la empresa en todas sus operaciones.

$$\text{Gasto promedio} = \frac{\text{Utilidad de la empresa}}{\text{Ingresos}} - 1$$

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier

IV- TRANSPORTE INTERNACIONAL

En los artículos 8 del Tratado y (6) de su Protocolo, se regulan los aspectos relativos a la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional (no incluye el transporte prestado entre dos puntos situados en el mismo Estado).

Las reglas fundamentales son:

- A. Los beneficios (utilidades) de una empresa dedicada a esta actividad solo pueden ser gravados por el Estado en que se encuentren la residencia de la empresa.
- B. Las reglas del Tratado aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

Por otro lado, se precisa que los beneficios a que se refiere el Tratado no incluyen los derivados de la prestación del servicio de alojamiento o de una actividad de transporte distinta a la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional.

C. Se incluyen expresamente como parte de las actividades comprendidas en los beneficios del Tratado a las siguientes:

1. Arrendamiento por tiempo o viaje de nave completa.
2. Arrendamiento sobre base de nave vacía.
3. Uso, pagos recibidos por demora o arrendamiento de contenedores.

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

D. Se establece, en el artículo 6 del Protocolo que los residentes en los Estados Unidos que no tengan obligación de pagar impuesto sobre la renta conforme al artículo 8 del Tratado, no estarán sujetos al pago del impuesto al activo por los bienes utilizados para el desarrollo de sus actividades.

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

EMPRESAS ASOCIADAS

Artículo 9

Convenio entre México y Estado Unidos



Definición

I.-Cuando:

- a) Cuando una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirecta en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante.

- b) Unas mismas personas participen directa o indirecta en la dirección, control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier

Finalidad

- ✓ Regular ajustes fiscales de las empresas asociadas y las transacciones celebradas por ambas compañías que no se realizaron en las mismas condiciones como si fueran empresas independientes.

Tratados para evitar la doble imposición
C.P. Carlos M. Sellerier



V- PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el artículo 9 del Tratado se establece expresamente la posibilidad de aplicación de las disposiciones relativas a operaciones entre partes relacionadas a que se refiere al artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que se presente cualquiera de los siguientes supuestos:

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

- A. Que una empresa residente en uno de los Estados contratantes participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa residente del otro Estado contratante.
- B. Que una o mas personas (las mismas) participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de empresas situadas en los dos Estados contratantes.

En cualquier caso, deberán existir entre las empresas en cuestión, condiciones diferentes de las que hubieran sido pactadas entre partes no relacionadas.

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

Cabe recordar que, con independencia y sin perjuicio de lo anterior, deberán cumplirse todos los requisitos y presupuestos contenidos en el artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes citado.

C. Adicionalmente, se establece la mecánica conforme a la cual pueden hacérselos ajustes a los resultados de ambas empresas, de común acuerdo entre las autoridades de los Estados Contratantes.

Ortiz, Saiz y Tron
Tratado con Estados Unidos de América
Editorial Temes pág. 121-149

Ley del Impuesto Sobre la Renta en México

- ✓ Contiene disposiciones muy elementales para solucionar este tipo de problemas, señalando que las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en otro tipo de operaciones, cuando se trate de importación o exportación de bienes o servicios, o en general de pagos al extranjero.

Capítulo 10 DIVIENDOS.

a) En esta materia se señala como regla general, que los dividendos sean gravados por el estado donde reside el receptor de los mismos, sin perjuicio de que también sean gravados por el estado en donde se encuentra ubicada la sociedad que los pago. En estos casos, se sugiere un gravamen de 5% del dividendo bruto si el accionista posee directamente cuando menos el 25% del capital de la sociedad pagadora de los dividendos y una tasa de 15% en los demás caso. Estas tasas son las adoptadas por la mayoría de países que cuentan con tratados para evitar la doble imposición.

b) Las disposiciones anteriores no son aplicables cuando el beneficio de los dividendos es un establecimiento permanente de un residente en el otro estado contratante, caso en el cual se gravarán es el estado contratante en donde se encuentre el establecimiento permanente.

1) **Tratados para evitar la doble tributación, M, Carlos Sellerier, pág. 104 y 105**

c) Los dividendos pagados por sociedades residentes en México no causan impuestos sobre la renta a cargo de los accionistas que los reciben, siendo uno de los pocos países que conceden este tipo de incentivos a la inversión; solamente existe un gravamen de 35% que causa la sociedad cuando distribuye dividendos provenientes de utilidades que previamente no causaron el impuesto sobre la renta corporativo.



1) **Tratados para evitar la doble tributación, M, Carlos Sellerier, pág. 104 y 105**



d) Por otro lado, la ley del impuesto sobre la Renta en México grava los dividendos percibidos por personas físicas o morales residentes en el país pagados por empresas residentes en el extranjero, permitiendo el acrecimiento del impuesto que se hubiese pagado en el país en que resida la empresa que distribuyó el dividendo.

Durante un periodo de 5 años contados a partir de que surtan sus efectos el Tratado, la tasa mencionada en el inciso (b) anterior será del 15%.

Conforma a lo mencionado al inciso (c) estos beneficios no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos ejerce actividades empresariales a través de un establecimiento permanente o presta servicio a través de una base fija en el mismo Estado en el que es residente la sociedad que paga los dividendos y los dividendos son atribuibles a dicho establecimiento o base.



1) Tratados para evitar la doble tributación, M, Carlos Sellerier, pág. 104 y 105

Capítulo 11. Intereses

Para estos efectos se entiende por intereses los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o Participación en la utilidades del deudor, incluyendo los productos de créditos otorgados al sector público, bonos u obligaciones; sin embargo, la penas por mora no se reputan como intereses para estos propósitos.

Los intereses se consideran provenientes de un estado contratante cuando el deudor es el propio estado o un residente del mismo; de igual manera, si el deudor de los intereses es un establecimiento permanente situado en un estado contratante, perteneciente a un residente del otro estado, los mismos se consideran que provienen del país donde esta situado el establecimiento permanente.

Los intereses pagados por un estado contratante a un residente del otro estado contratante pueden gravarse en el país donde resida el receptor, sin perjuicio de que también se sometan a impuesto en el país del que procedan, siempre que quien los reciba sea el beneficiario efectivo de los mismos; el impuesto de estos casos no deberá exceder del 10% del importe bruto de los intereses.



Capítulo 11. Intereses



Las disposiciones anteriores no son aplicables si el receptor de los intereses es un establecimiento permanente de un residente del otro estado contratante, situado en el mismo estado contratante que el pagador de los mismos, en cuyo caso esos ingresos son gravables en el país donde se encuentra situado el establecimiento permanente y el pagador de los intereses.

Cuando por relaciones especiales entre deudor y acreedor o de terceras personas relacionadas con ambos, los intereses causados exceden de los que se hubieran pactado en ausencia de esas relaciones, el exceso puede ser gravado por cada estado contratante, en los términos de la legislación respectiva.

Fuente:

**M. Sellerier, Carlos, Tratados para evitar la doble imposición.,
Pag. 105-106**

La ley del Impuesto sobre la Renta grava en México los intereses pagados a residentes en el extranjero, producto de capitales invertidos en el país, a tasas diferenciales de 15% en caso de intereses por créditos otorgados por bancos registrados en México, 21% por intereses pagados a proveedores de maquinaria y de 35% en los demás casos. Puede decirse que la tasa de gravamen impuesta en el estado fuente, a nivel internacional, varía entre el 10% y 15%.

Fuente:

**M. Sellerier, Carlos, Tratados para evitar la doble imposición.,
Pag. 105-106**

En el caso de que el perceptor de los mismos sea el beneficiado efectivo, el impuesto no podrá exceder de:

- ❖ 10% de los intereses provenientes de préstamos otorgados por bancos, instituciones de seguros, y de bonos u otros títulos que se negocien en un mercado de valores reconocido.
- ❖ 15% cuando el beneficiario efectivo o sea de los mencionados en el inciso anterior y los intereses sean pagados por bancos o se trate de pagos al enajenante original de maquinaria y equipo, pagados por el adquirente.

Fuente:

**M. Sellerier, Carlos, Tratados para evitar la doble imposición.,
Pag. 105-106**

Estas tasas permanecerán por cinco años contados a partir de que el Tratado surta sus efectos; a partir del sexto año la tasa se reducirá al 10%. Se limitara la aplicación de tasas reducidas cuando:

- El beneficiario efectivo ejerce una actividad empresarial o profesional en el Estado del que provienen los intereses, a través de un establecimiento permanente, o base fija, respectivamente, y los intereses son atribuibles al establecimiento o base. (se aplican las disposiciones del E.P.)
- Cuando por razón de las relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses exceda del que se hubiese pactado en ausencia de tales relaciones (las tasas solo se aplicaran sobre el importe que se hubiese generado entre partes no relacionadas. La diferencia podrá gravarse en los términos de la legislación del Estado del que provengan los intereses.
- cuando los intereses deriven de cierto tipo de instrumentos de deuda publica, el beneficio no se aplicara al interés excedente.

No se pagara impuesto en el estado del que provengan los intereses cuando:

- ❑ El beneficiario efectivo sea uno de los Estados contratantes, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.
- ❑ Los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en el inciso anterior.
- ❑ El beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad cuyo único fin sea administrar u otorgar beneficios relativos a planes de pensiones, retiro o jubilaciones, siempre que sus ingresos estén exentos en el Estado de su residencia



Fuente: Ortiz, Saiz y Tron
Tratados Internacionales en Materia Fiscal.
Análisis y Comentarios.
Editorial Temes pág. 121-149

La empresa “Brillantes y Diamantes, S.A. de C. V.” con domicilio en México tiene un préstamo del *Morgan Stanley Bank*, el cual es residente en los estados unidos de América con la siguiente información:

| | |
|-----------------------|--------------------|
| Monto del crédito | 250,000.00 dólares |
| Tasa de interés | 10% anual |
| Exigibilidad | Mensual |
| Plazo | 5 años |
| Solicitud del crédito | 1 de junio de 2005 |

De acuerdo al art. 11 del Tratado con E.U.A., la tasa de retención es del 4.9%

| | | |
|---------------|--|----------------------|
| | Monto del crédito dólares | 250,000.00 |
| Por: | Tasa de interés | 10% |
| Igual: | Interés anual dólares | 25,000.00 |
| Entre: | Meses del ejercicio | 12 |
| Igual: | Interés mensual dólares | 2,083.33 |
| Por: | Tipo de cambio publicado en el DOF el día anterior al pago | ⁽¹⁾ 11.00 |
| Igual: | Importe en moneda nacional | 22,916.63 |
| Por: | Tasa de retención | 4.9% |
| Igual: | Retención mensual por enterar | \$1,122.92 |

Nota: ⁽¹⁾ El tipo de cambio utilizado es estimado

Fuente <http://www.idconline.com.mx/media/2010/11/24/cp05-retenga-correctamente-el-isr-por-pagos-a-residentes-en-el-extranjeropdf.pdf>

- Para los fines del presente artículo tanto la OCDE como la ONU definen a las regalías como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso de un derecho de autor obra literaria, artística o científica, incluida las películas cinematográficas (la ONU agrega las cintas para difusión por radio o televisión), de una patente, marca comercial, dibujo, modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso de equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Los modelos de convenio para evitar la doble imposición sujeta a estudio, surgieren que los ingresos por regalías percibidos por un residente de un estado contratante, provenientes de otro estado contratante sean gravadas en el país de residencia del beneficiario efectivo de los ingresos.
- Debe agregarse que el modelo de convenio sugerido por la ONU permite gravar los ingresos por regalías en el país de donde proceden los mismos, siempre que el receptor sea el propietario beneficiario de las regalías, a una tasa que deberá ser acordada entre los estados contratantes.

- Cuando las relaciones especiales existentes entre el usufructo de los bienes y el beneficiario efectivo de las regalías o por relaciones que uno u otro mantengan con terceros, las regalías que se cubren excedan a las que se hubieran pagado de no existir dicha relación, el exceso puede gravarse de acuerdo a las leyes de los estados contratantes.
- A diferencia de la OCDE, el modelo de tratado de la ONU menciona que las regalías se considerarán provenientes de un estado contratante cuando el usufructo sea el propio estado o un residente del mismo. Por otro lado menciona que cuando el deudor de la regalía tenga en el otro estado contratante un establecimiento permanente quien sea el que absorbe los gastos correspondientes, las regalías se considerarán provenientes del estado en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente.

Siguiendo el modelo de tratado sugerido por la ONU, La Ley del Impuesto sobre la Renta grava en México los pagos efectuados a residentes al extranjero cuando los bienes o derechos por los cuales se cubran las regalías se aprovechen en el país; presumiéndose que así sucede cuando las regalías las paga un residente en el mismo.

Las tasas de impuestos sobre la renta aplicables son:

- a) **15%** tratándose de regalías por el uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión, así como dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones proporcionadas relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología.
- b) **35%** en el caso de regalías por el uso de patentes o certificados de inversión o de mejora, marca de fabrica y nombres comerciales, así como por concepto de publicidad.

Las tasas Internacionales aplicables a este tipo de pagos, en países signantes de tratados para evitar la doble imposición, van del **10%** al **15%**.

Comentarios

E. Regalías (Art. 12 y Protocolo (3) y (11))

En esta materia, los aspectos mas relevantes son los siguientes:

1. Se admite la imposición de gravamen en el país del cual proceden las regalías.

Para estos efectos, las regalías se consideran procedentes de un Estado cuando el pagador es el propio Estado, una de sus entidades federativas, una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales o un residente de este Estado.

También se considera procedentes de un Estado las regalías a cargo de establecimientos permanentes o bases fijas ubicadas en el Estado, aun cuando el titular no sea residente del otro Estado contratante, en la medida en que las regalías sean soportadas por el establecimiento permanente o base fija

Tratados Internacionales en Materia Fiscal
Análisis y Comentarios
Ed. Temes
Pags. 121-149



2. El impuesto no podrá exceder del 10% del importe bruto de las regalías, si el perceptor de las mismas es el beneficiario efectivo.
3. El concepto de regalías para los efectos del Tratado es esencialmente el mismo de la ley, con las siguientes salvedades:
 - a) No se incluye ni publicidad, ni rentas derivadas del uso de grabaciones para radio.
 - b) Se precisa que el termino “regalías” incluye también las cantidades que se deriven de la enajenación de los bienes o derechos relativos, cuando tales cantidades estén condicionadas a la productividad o uso de las mismas.

Tratados Internacionales en Materia Fiscal
Análisis y Comentarios
Ed. Temes
Pags. 121-149



4. Los beneficios del Tratado en esta materia se limitan en los siguientes casos:
- a) Cuando el beneficiario efectivo de las regalías ejerza, en el Estado del cual proceden estas últimas, actividades empresariales o profesionales a través de un establecimiento permanente o base fija, respectivamente, y las regalías sean atribuibles a dicho establecimiento o base fija.
 - b) Cuando, en virtud de las relaciones espaciales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías, o bien, de las que ambos tengan en común con uno o mas terceros, el importe de las regalías pagadas exceda del que se hubiese convenido entre partes no relacionadas.

Tratados Internacionales en Materia Fiscal
Análisis y Comentarios
Ed. Temes
Págs.. 121-149

Tratamiento fiscal conforme a la ONU

Permite gravar los ingresos por regalías en el país de donde proceden los mismos
Siempre que receptor sea el propietario beneficiara de las regalías Tasa de retención 15%

Tratamiento de acuerdo al Tratado Mexico y EU que renta y que tasa de retención

25% renta

10% retención

- Ambas organizaciones OCDE Y ONU, sugieren gravar las ganancias derivadas de la enajenación de muebles o inmuebles en el Estado contratante en que éstos se encuentren ubicados; ambos también coinciden en gravar la utilidad proveniente de la enajenación de buques o aeronaves en el país en donde esté situada la administración efectiva de la empresa.

Ejemplo:

La empresa “La Casona” residente en Brasil adquiere artículos para el hogar (electrodomésticos) en México a través de la empresa “Distribuidora del Norte S.A. de C.V.”. En este caso, como la enajenación se lleva a cabo en México (porque la transacción es en el país donde se encuentran los productos) la ganancia que recibe la “Distribuidora” es sujeta a ISR.



Tratados para evitar la doble imposición C.P Carlos M. Sellerier

ARTÍCULO 13

- Por su parte la ONU especifica que tratándose de acciones de empresas cuyo activo consista básicamente en bienes inmuebles ubicados en el otro Estado contratante, así como de acciones que representan mas de un predeterminado porcentaje del capital de cualquier otra sociedad, la ganancia derivada de la enajenación de las mismas puede ser gravada, respectivamente, en el Estado contratante en donde los inmuebles estén situados o donde la sociedad resida.

Ejemplo:

En el caso de una empresa mexicana que posea una subsidiaria en EUA y la mayoría de sus bienes inmuebles estén en el mismo, además de poseer cierto porcentaje de participación en la misma y realice enajenación de acciones, la ganancia resultante será gravada por el impuesto respectivo en el país que se trate.



Tratados para evitar la doble imposición C.P Carlos M. Sellerier

- Nuestra Ley del ISR no define el término “ganancia de capital”, pero grava la ganancia en la enajenación de inmuebles y de acciones y títulos valor cuando los primero se encuentran ubicados en el país y los segundos, son emitidos por residentes en México, sin que en el caso de acciones importe el porcentaje de capital que se posea de la empresa emisora.



Tratados para evitar la doble imposición C.P Carlos M. Sellerier

Comentarios sobre las rentas artículo 13: enajenación de bienes inmuebles

En el primer párrafo del artículo 13 del modelo convenio de la OCDE, se retoma el principio de la fuente de riqueza en el caso de bienes inmuebles, esto es, se le da la preferencia al país contratante donde se encuentra el bien que será transmitido para que ejerza su capacidad impositiva sobre dicha enajenación.

ENAJENACIÓN DE BIENE MUEBLES

Por lo general la enajenación de bienes muebles, estará gravada en el país de residencia del enajenante, en el párrafo segundo del artículo 13 se establece que si dichos bienes muebles formar parte de un EP que el residente de un país tiene en el otro país contratante, el último país mencionado donde hay EP puede gravar la renta.

Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 176

ARTÍCULO 13

VII- GANANCIAS DEL CAPITAL

En el caso de ingresos que derivan de la disposición de activos o inversiones, los aspectos mas relevantes del Tratado son los siguientes:

A. Bienes inmuebles (Art. 13 párrafo (1))

Se permite la imposición de gravámenes por el Estado que no es el de residencia, sobre los ingresos provenientes de la enajenación (conforme se definen en el artículo 6) cuando los mismos se encuentren situados en ese otro Estado.



Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

ARTÍCULO 13

El gravamen se calculará en términos de la ley nacional sin que exista un límite especial.

Para efectos de este artículo, se consideran que son “inmuebles situados en el otro Estado contratante” los siguientes:

1. Inmueble ubicados en ese otro Estado.
2. Participaciones en asociaciones, fideicomisos o sucesiones si sus activos son inmuebles situados en ese otro Estado.
3. Acciones y otros derechos similares de personas morales con activos cuyo valor consista o a consistido en por lo menos 50% en inmuebles situados en ese otro Estado.
4. Cualquier otro derecho que permita el uso o goce de bienes inmuebles situados en ese otro Estado.



ARTÍCULO 13

B. Acciones (Art. 13 párrafo (4))

Se permite la imposición de gravámenes por el Estado que no es el de residencia, sobre ingresos provenientes de la enajenación de acciones y de participaciones en sociedades residentes de ese otro Estado, siempre que el perceptor del ingreso haya detentado, directa o indirectamente, durante un periodo de doce meses antes de la enajenación, una participación de por lo menos un 25% del capital social.

El gravamen se calculará en términos de la ley nacional sin que haya un límite especial.



Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

C. Otros bienes (Art. 13 párrafo (2), (3) y (5))

En relación con la enajenación de otros bienes, la situación es la siguiente:

1. Bienes muebles.

Cuando estos bienes forman parte del activo de un establecimiento permanente o base fija, el ingreso puede someterse a gravamen en el Estado en que se ubica dicho establecimiento o base.



Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

2. Buques o aeronaves.

Cuando estos bienes se usan en tráfico internacional (incluyendo los bienes muebles afectos a la operación de los buques o aeronaves), los ingresos sólo pueden gravarse en el Estado de residencia de la empresa.

3. Otros Bienes.

Excepto cuando se trate de ingresos que deban ser tratados como regalías en términos del artículo 12, las ganancias por enajenación de cualquier otro bien distinto de los antes descritos, sólo pueden gravarse en el Estado de residencia del enajenante.



Otros

Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

Comentarios sobre las rentas artículo 13: enajenación de embarcaciones y aeronaves

De acuerdo con el Modelo Convenio de la OCDE, en el caso de las navieras o aerolíneas dedicadas al tráfico internacional que enajenen embarcaciones o aeronaves utilizadas a dicha actividad, pagaran impuesto en el lugar donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

ENAJENACIÓN DE ACCIONES

De dichos convenios se pueden identificar diversos tipos de reglas distributivas en relación con la transferencia de acciones, reglas distributivas respetando la estrecha conexión económica entre la fuente de ingreso y el Estado fuente, reglas impositivas de imposición limitada, reglas distributivas en relación con el porcentaje de tenencia accionaria, reglas distributivas tomando en cuenta la bursatilización de las acciones, reglas distributivas en caso de reorganizaciones con efectos de diferimiento de impuestos y reglas distributivas en caso de reorganizaciones con efecto de exención de impuestos

Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 196

ARTÍCULO 14 (Ingresos por servicios profesionales)

OCDE

- Ingresos se gravan en el lugar donde se generen (estado de residencia) a menos que el profesional tenga un lugar fijo para el ejercicio de sus actividades en el otro estado contratante

Servicios Profesionales



Tratados para evitar la doble imposición C.P Carlos M. Sellerier

ONU

- Si su estancia en el otro estado contratante es por un período de 183 días, consecutivos o no, durante un año fiscal y
- Si la remuneración es pagada por un residente de este otro estado contratante y excede en el año fiscal de un determinado porcentaje de sus ingresos, mismo que será fijado por las partes.

Protocolo

- Se establece que estas disposiciones aplican también a sociedades residentes en Estados Unidos que tengan base fija en México

- LEY DE ISR ART. 167

| | | |
|--------------------------------------|---|--|
| <p>Regalías y asistencia técnica</p> | <p>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.</p> | <p>I. Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril 5%</p> <p>II. Regalías distintas de las comprendidas en la fracción I, así como por asistencia técnica..... 25%</p> |
|--------------------------------------|---|--|

Las disposiciones de nuestra ley están más orientadas al modelo sugerido por la ONU.

Artículo 15 Sueldos y Salarios

- Principio General: párrafo 1
 - Se grava en el Estado de Residencia
 - Se permite gravar la fuente solamente si el trabajo es ejercido en ese país contratante.
 - Puede ser gravado en la fuente el monto que corresponda al ingreso por el trabajo realizado.
- Excepciones: párrafo 2

No puede gravarse la fuente si se cumplen las tres condiciones.

 - La estancia en el país contratante no excede de 183 días en un periodo de 12 meses
 - Las remuneraciones no se sustentan por un establecimiento permanente ni una base fija en otro estado.
 - Las remuneraciones son pagadas por un patrón no residente de este otro estado.

"Tratados para evitar la doble imposición; Tributación de los ingresos, C.P. Enrique Ramírez Villegas, pagina 109.

Artículo 15

Las remuneraciones obtenidas en razón del trabajo realizado a una empresa dedicada al tráfico internacional, pueden ser sometidas a imposición en el estado contratante en el cual se ubique la sede de dirección efectiva de dicha empresa.

“Tratados para evitar la doble imposición; Tributación de los ingresos, C.P. Enrique Ramírez Villegas, pagina 109.

Comentarios sobre las rentas artículo 15: ingresos por servicios personales independientes

La regla distributiva general que se establece para los ingresos que se obtienen de un servicio personal independiente se refiere a que tendrán que pagar impuestos en el país donde lleve a cabo el trabajo remunerado, sin embargo otorga una excepción en el sentido que se pagaran impuesto en el lugar de residencia del trabajador cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- A) Que se lleve a cabo el trabajo en el otro país contratante por un periodo menor a 183 días en un periodo de doce meses que comience o termine su ejercicio fiscal.
- B) Que el pago del salario lo realice un empleador que no sea residente en el país fuente de ingreso.
- C) que el pago del salario no sea soportado por un EP que se tenga en el país fuente de ingreso

Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 181

Artículo 16

Principio: Completamente grabables en el Estado de residencia de la compañía empleadora

excepción lo relativo a honorarios de consejeros, pensiones, e ingresos por funciones públicas, que tienen un régimen particular.

En relación con los ingresos percibidos por administradores o comisarios, pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la sociedad correspondiente.

Si la persona que efectúa los pagos es residente en el país, deberá efectuar la retención del impuesto. En los demás casos, el residente en el extranjero enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

Comentarios sobre las rentas artículo 16: ingresos por miembros de consejo de administración

La regla distributiva relacionada con ingresos que obtengan los directores por su trabajo cuando forman parte de un consejo de administración, no otorga el derecho de cobrar el impuesto en el país de residencia, si no en el país donde se encuentra la empresa de donde es parte el consejo de administración, esta regla consiste en una excepción a la regla general establecida por los ingresos obtenidos por los servicios dependientes establecidos en el artículo 15 del modelo convenio de la OCDE

Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 183

Artículo 17 Artistas y Deportistas

Principio: Ingresos Gravados en el país en donde se desarrollan dichas actividades (artista del espectáculo o un deportista residente de un estado contratante).

La ley domestica Mexicana del ISR sigue estos lineamientos sugeridos.



“tratados para evitar la doble imposición; Tributación de los ingresos, C.P. Enrique Ramírez Villegas, pagina 109-110

Artículo 17

En este caso existen diversos aspectos a considerar:

- a) Los ingresos obtenidos del ejercicio de actividades personales como artistas del espectáculo o como deportista en el Estado que no es el de residencia pueden gravarse en este otro Estado siempre y cuando excedan de \$3,000 dólares de los EUA o su equivalente en moneda nacional en el ejercicio fiscal de que se trate.
- b) Las rentas provenientes de ese otro Estado contratante por servicios relacionados con su notoriedad personal también pueden gravarse por el otro Estado contratante.
- c) Aun cuando las rentas mencionadas en los incisos contenidos se atribuyan a otra persona y no al artista o deportista, podrán ser gravadas por el otro Estado contratante, salvo que se compruebe que ni el artista o deportista, ni personas vinculadas al mismo, participan directa o indirectamente en los beneficios de la otra persona.

“tratados para evitar la doble imposición; Tributación de los ingresos, C.P. Enrique Ramírez Villegas, pagina 109-110

Comentarios sobre las rentas artículo 17 : ingresos de artistas y deportistas

Otra regla distributiva especial se refiere a los ingresos que obtengan los artista y deportistas. En lugar de aplicar las reglas establecidas por los artículos 7 (beneficios empresariales) o 15 (servicios dependientes), se deberá aplicar la siguiente regla distributiva específica : De acuerdo con el párrafo 1 del artículo 17, los ingresos que obtengan los artistas o deportistas por trabajo llevado a cabo en otro Estado contratante, serán sujetos a imposición en este otro estado, esto es, en el lugar donde se realiza la actividad.

Ahora bien, en este artículo no solo se refiere a las actividades deportivas o de entretenimiento que realicen este tipo de personas, si no también a otros ingresos que ellos obtengan por su persona, entiéndase por promociones, etc., pero solo en la medida que impliquen una exhibición pública.

En el párrafo 2 de este artículo se establece que los ingresos que se obtengan por las actividades de dicho deportista, o artista, pero no sean atribuibles al propio deportista, ni al artista, sino a una tercera persona, también serán sujetos a imposición en el país de la fuente.

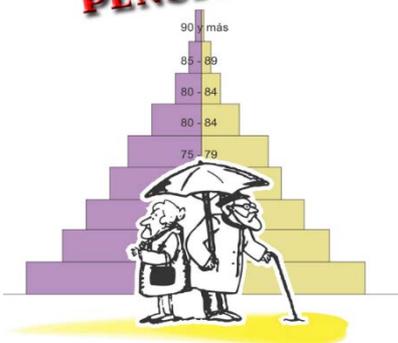
Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 184

- Sugiere la OCDE que las pensiones pagadas a un residente de un estado contratante, por razones de un empleo anterior, sólo puede sujetarlas a impuestos el estado donde el pensionado resida.

Ejemplo:

Un hombre de 70 años llamado Enrique Maldonado se encuentra pensionado por su antiguo empleo en EUA, actualmente el hombre es residente en México.

PENSIONES



Por lo que de acuerdo a la OCDE la pensión pagada por la empresa residente en EUA es sólo sujeta a impuestos en México, ya que es aquí donde reside su antiguo trabajador.

- La ONU por su lado, señala dos variantes alternas; la primera relativa a la posibilidad de gravar dichas pensiones en el otro estado contratante si quien las paga es un residente de este otro estado y la segunda variante relativa a la posibilidad de gravar en el estado de la fuente las pensiones que provengan de instituciones públicas de seguridad social del estado que las cubre.

Ejemplo:

De acuerdo con la ONU hay 2 variantes:

- La primera es la posibilidad de que se grave en EUA la pensión de Enrique Maldonado, siempre y cuando la empresa que la pague sea residente en este país.
- La segunda nos dice que se podría gravar la pensión de Enrique Maldonado en EUA si ésta proviene de una institución de seguridad de éste estado.



- La Ley del Impuesto sobre la Renta de México es benevolente en este sentido, al contener diversas exenciones para las personas físicas residentes en México, cuando reciben pagos por jubilaciones o pensiones, incluyendo prestaciones de seguridad social otorgadas por instituciones públicas. Por otro lado, dicho ordenamiento no grava este tipo de pagos a residentes en el extranjero.



3. Pensiones, anualidades y alimentos

Los ingresos por pensiones y demás remuneraciones análogas obtenidas por razón de un empleo anterior, solo pueden gravarse por el Estado de residencia.

Adicionalmente, se establecen reglas relativas a pensiones públicas, así como a las actividades empresariales realizadas por uno de los Estados contratantes.



Comentarios sobre las rentas artículo 18 : ingresos por pensiones

La regla distributiva para pagos por pensiones otorga el derecho exclusivo de aplicar su capacidad impositiva al país donde reside quien recibe dichos pagos, estos pagos incluyen viudas e hijos por pagos similares como son las anualidades pagadas por empleados pasados

Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 186

Art. 19 – Pensiones, anualidades y alimentos

- Las remuneraciones pagadas por un estado contratante, excepto las pensiones, sólo pueden ser gravadas por dicho estado, pudiendo ser gravadas por el por el otro estado contratante, únicamente si la persona física que las recibe reside en este otro estado y posee la nacionalidad del mismo o no ha adquirido la calidad de residente solamente para prestar los servicios.

Tributación de los Ingresos.

C.P. Enrique Ramírez Villegas. Pág. 110 - 111

- Tratándose de pensiones pagadas con motivo de servicios pasados prestados a un estado contratante sólo pueden ser gravadas por este estado, a menos que quien las recibe sea nacional y residente en el otro estado contratante, caso en el cual éste puede gravar dichas pensiones.
- Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta va más allá de lo sugerido, al no gravar en México los ingresos percibidos por diversos ciudadanos extranjeros, empleados de países extranjeros y que residen en el país.

Tributación de los Ingresos.

C.P. Enrique Ramírez Villegas. Pág. 110 - 111

3. Pensiones, anualidades y alimentos

Los ingresos por pensiones y demás remuneraciones análogas obtenidas por razón de un empleo anterior, solo pueden gravarse por el Estado de residencia.

Adicionalmente, se establecen reglas relativas a pensiones públicas, así como a las actividades empresariales realizadas por uno de los Estados contratantes.

Tratado con Estados Unidos de América

Ortiz, Saiz y Tron. Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Análisis y Comentarios. Editorial Temes pág. 121-149

Comentarios sobre las rentas artículo 19 : ingresos que reciban los empleados de gobierno

La regla distributiva para los ingresos que obtengan empleados de gobierno se refiere a que solo deberán pagarse impuestos en el país donde son empleados. Es importante mencionar que la regla específicamente establece que “.. Solo pueden someterse a imposición en ese Estado” siendo este el país para el que trabaja.

A decir de la OCDE esto consiste en una exención para los países que otorgan crédito, y que, en este caso específico, tendrán que exentar los ingresos obtenidos por sus residentes.

Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 186

Art. 20 - Estudiantes

- Este artículo sugiere que las cantidades percibidas por un estudiante para cubrir sus gastos de manutención y escolaridad, no sean gravadas en el estado en el que la persona resida, cuando provengan del otro estado contratante de donde era residente.
- Nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta es parca sobre este particular y sólo exime expresamente del gravamen los donativos que perciben los hijos de sus padres, sean o no para desarrollar sus estudios, no así los percibidos de otros terceros que quedarían gravados en los términos del capítulo de otros ingresos percibidos por las personas físicas residentes en el país. Por otro lado, la citada ley no grava estos ingresos cuando provienen de México, y son recibidos por residentes en el extranjero.



- Nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta es parca sobre este particular y sólo exime expresamente del gravamen los donativos que perciben los hijos de sus padres, sean o no para desarrollar sus estudios, no así los percibidos de otros terceros que quedarían gravados en los términos del capítulo de otros ingresos percibidos por las personas físicas residentes en el país. Por otro lado, la citada ley no grava estos ingresos cuando provienen de México, y son recibidos por residentes en el extranjero.

Tratados para evitar la doble imposición,
Tributación de ingresos,
C.P. Enrique Ramírez Villegas
Pp.111

Comentarios sobre las rentas artículo 20 : ingresos que reciban los estudiantes

La regla distributiva para los ingresos obtenidos por estudiantes en relación con su manutención o estudios es muy clara en el sentido de que no se deben pagar impuestos por dichos ingresos en el país donde se realicen dichos estudios, siempre y cuando dichos ingresos provengan de fuentes del extranjero y no del propio país donde se llevan a cabo dichos estudios.

Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 187

Art. 21 – Otros ingresos

- La OCDE sugiere que cualquier otro tipo de ingreso, diferente de los tratados en los capítulos anteriores, solo pueden ser gravados en el estado de residencia del receptor de los mismos. Sin embargo, el modelo de tratado de la ONU deja abierta la posibilidad de que cualquier otro tipo de ingreso diverso pueda ser también gravado en el estado contratante, fuente de dicho ingreso.

Tributación de los Ingresos.

C.P. Enrique Ramírez Villegas. Pág. 110

Art. 21 – Otros ingresos

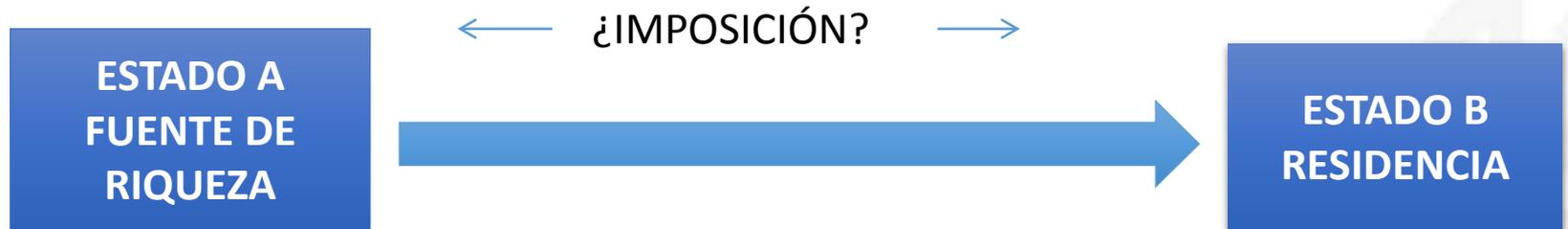
- La OCDE sugiere que cualquier otro tipo de ingreso, diferente de los tratados en los capítulos anteriores, sólo pueden ser gravados en el estado de residencia del receptor de los mismos. Sin embargo, el modelo de tratado de la ONU deja abierta la posibilidad de que cualquier otro tipo de ingreso diverso pueda ser también gravado en el estado contratante, fuente de dicho ingreso.
- Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta observa en términos generales lo sugerido por la OCDE, excepto en el caso de premios obtenidos en México por residentes en el extranjero, producto de rifas, loterías o sorteos, en cuyo caso se gravan en nuestro país, por considerar que la fuente de riqueza se encuentra en México, cuando el premio es pagado aquí.

- Nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta observa en términos generales lo sugerido por la OCDE, excepto en el caso de premios obtenidos en México por residentes en el extranjero, producto de rifas, loterías o sorteos, en cuyo caso se gravan en nuestro país, por considerar que la fuente de riqueza se encuentra en México, cuando el premio es pagado aquí.

Tributación de los Ingresos.

C.P. Enrique Ramírez Villegas. Pág. 110

Ejemplo:



INGRESOS:

- Rentas vitalicias e ingresos derivados de ciertas pólizas de seguros.
- Ingresos por fideicomisos.
- Ganancias en operaciones financieras derivadas.
- Ganancias en casas de juego, premios, etc.
- Contribuciones para el sostenimiento de menores.
- Ingresos provenientes de pagos adicionales para cubrir daños.

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/205/13.pdf>

IX- OTRAS RENTAS Y ORGANIZACIONES EXENTAS

B. Otras rentas (Art. 23)

Se establece que, salvo por lo que hace a rentas que tenga su origen en el otro Estado contratante, las rentas no previstas específicamente en el tratado sólo pueden gravarse por el Estado de residencia.

Tratado con Estados Unidos de América

Ortiz, Saiz y Tron. Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Análisis y Comentarios. Editorial Temes
pág. 121-149

Comentarios sobre las rentas artículo 21 : otras rentas

De acuerdo con el artículo 21, primer párrafo, del modelo convenio de la OCDE, cualquier otro ingreso que obtenga un residente en un país contratante y al que no le sea aplicable una regla distributiva de las establecidas en los artículos antes mencionados, le será aplicable la regla distributiva general que establece dichas rentas serán sujetas a imposición, solamente en el país de residencia de quien los obtiene.

De esta manera se busca que cualquier ingreso este cubierto por la convención y, así, se impida que se genere el efecto dañino de la doble tributación. Esto es, el artículo de otros ingresos aplicaría, por un lado, a aquellos ingresos que no están específicamente mencionados en los artículos antes estudiados y, por el otro, a los casos en donde los ingresos se originan en un tercer país o en el país de residencia.

Análisis del derecho fiscal internacional
Luis Roberto Lara Ramos
Ed. Dofiscal Lexis Nexis
Pag. 187

ARTÍCULO 22

Este artículo se refiere sólo a los impuestos sobre el patrimonio, con exclusión de los impuestos sobre sucesiones, donaciones y transmisiones.

Los impuestos sobre el patrimonio a que se aplica este artículo son los comprendidos en los artículos 2 y 6 que son, entre otros, los que gravan:

- a) El patrimonio o una parte del mismo (bienes muebles e inmuebles, etc.)
- b) El patrimonio constituido por los bienes de un establecimiento permanente
- c) La ganancia derivada de la enajenación de bienes muebles e inmuebles
- d) La plusvalía

**Tratados para impedir la
doble imposición.
C.P. Carlos M. Sellerier.
Pág. 113.**

Si como consecuencia de la aplicación de este artículo a los bienes muebles dados en usufructo, subsiste una doble imposición a causa de las disparidades entre las legislaciones internas, los Estados interesados podrán recurrir al procedimiento amistoso o a negociaciones bilaterales.

De la base del impuesto se pueden deducir deudas; sin embargo, esta deducción no fue incluida en el artículo por ser difícil encontrar una solución común. Un problema sería cuando el contribuyente y el acreedor no son residentes de alguno de los estados contratantes.

Las deudas de una empresa de un Estado contratante relativas a un residente del otro Estado contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubiera contraído con un residente del primer Estado.

Tratado con Estados Unidos de América

Ortiz, Saiz y Tron
Tratados Internacionales en Materia Fiscal.
Análisis y Comentarios.

Pág. 57

ARTÍCULO 23-A y 23-B

Para evitar doble imposición, existen varios métodos:

Métodos para atenuar o reducir la doble imposición internacional, que son:

- Método de deducción.
- Método de reducción del impuesto.
- Diferimiento del impuesto.
- Crédito por inversión.

Sellerier. Loc. Cit. Pág. 114.



Métodos para evitar la doble imposición internacional, que son:

- a) Método de exoneración o exención.
 - Integridad.
 - Con progresividad.
- b) Método del crédito o imputación.
 - Crédito directo.
 - Crédito indirecto.
 - Crédito por impuesto exonerado.

Ortiz y Tron. Loc Cit. Pág. 57.

Método de exención o exoneración

Método por el cual el Estado, renuncia a gravar las rentas, procedentes del país de la fuente, o sea, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero.

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

- a) Exención o exoneración integral.** Se produce cuando el Estado de residencia, prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen.
- b) Exención o exoneración con progresividad.** El Estado de residencia toma en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero únicamente para calcular el tipo impositivo que corresponde a la renta total.

Sellerier. Loc. Cit. Pág. 115.

Método de crédito impuesto (tax credit) o de imputación

Es el método por el cual el Estado de residencia, por ejemplo, grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce o acredita los impuestos pagados en el extranjero.

A través de este método, el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido percibidos por el país del inversor.

Ortiz y Tron. Loc Cit. Pág. 58.

| | EJEMPLO 1 | EJEMPLO 2 |
|-----------------------------|-----------|-----------|
| ISR causado | 1,000 | 1,000 |
| ISR pagado en el extranjero | (200) | (200) |
| ISR neto a pagar en México | 800 | 800 |
| Pagos provisionales | 900 | 1,300 |
| ISR a pagar (a favor) | (100) | (500) |

Imputación Integral

Se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna

Si el impuesto resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia.

Imputación Ordinaria

. Se imputa el impuesto extranjero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero

Sistema sugerido por el modelo OCDE y aplicado normalmente, tanto a niveles de medidas unilaterales como fórmula recogida en los tratados tributarios.

Créditos por país o general

En relación con la regla o clausula del “crédito de impuesto” existe así mismo la posibilidad de que el crédito se compute por país (per country limitation) o en general (overall limitation).

Crédito directo.

A través de este método el país de residencia, permite el crédito del impuesto pagado en el país de la fuente sobre los pagos recibidos del país de la fuente.

Crédito indirecto .

Por este método se permite que una sociedad que tenga por lo menos un porcentaje dado de capital accionario de una sociedad e extranjera, que reciba dividendos de una filial en el extranjero, pueda acreditar también lo impuestos pagados por la sociedad extranjera sobre los beneficios con cargo a los cuales los dividendos han sido distribuidos. Se trata pues de una forma de crédito impositivo atribuido a los accionistas, no a las sociedad; y por ello se considera indirecto.

Algunos países industrializados no lo aceptan; sin embargo el modelo de la OCDE no impide esta posibilidad e incluso, algunos países desarrollados la han concedido en tratados tributarios celebrados con países en desarrollo.

Crédito por exención (tax sparing).

El crédito de impuestos admitido en el país de residencia se aplique no sólo a los impuestos efectivamente pagados sobre la renta en el país de la fuente, si no también a los que la empresa dejo de pagar en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas por el país de la fuente.

Régimen aplicable en caso de pérdidas

- Al aplicar el artículo 23-A, varios Estados Contratantes consideran las pérdidas sufridas en el otro Estado de la misma manera que las rentas procedentes de ese Estado; como Estado de la residencia (Estado R), no conceden deducción por pérdidas sufridas referentes a bienes inmuebles o establecimiento permanente situados en el otro estado (E o S).
- Habida cuenta de que ese otro Estado permite la traslación de tal pérdida, el contribuyente no sufrirá perjuicio en el sentido de que sólo se le impide solicitar una doble deducción por la misma pérdida, en el Estado E (o S) y en el Estado R. Otros Estados pueden, como estado de la residencia R admitir a título de deducción de la renta que ellos gravan una pérdida sufrida en el estado E (o S). en tal hipótesis el estado R deberá quedar en la libertad de restringir la exención que concuerda, con arreglo al párrafo 1 del artículo 23-A, a los beneficios o rentas obtenidos ulteriormente en el otro estado E (o S), deduciendo de esos beneficios o rentas subsiguientes el importe de las pérdidas anteriores que el contribuyente pueda trasladar en el Estado E (o S); ese último caso concuerda con la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México.

Sellerier. Loc. Cit. Pág. 119.

- Como la solución depende primeramente de la legislación interna de los Estados Contratantes y como las legislaciones de los países Miembros de la OCDE presentan diferencias sustanciales, no puede proponerse una solución válida en el mismo artículo; si lo consideran necesario, los Estados Contratantes son libres de matizar el punto mencionado anteriormente y los problemas unidos al régimen de las pérdidas en las negociaciones bilaterales, bien en el artículo mismo, bien por vía de acuerdo amistoso. (párrafo 3 del artículo 25)
- Podríamos decir que el método de acreditamiento que contiene el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México, sigue el método del acreditamiento o imputación ordinaria.

Ibíd.

- Los artículos 23-A y 23-B del modelo de la OCDE quedan cubiertos por el artículo 22 del Convenio México – Canadá y el método escogido para eliminar la doble imposición, en el caso de México:

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

- Como se podrá observar, México adoptó el método de acreditamiento ordinario con sus dos modalidades, la del crédito directo y la del crédito indirecto; siempre que, en el caso del crédito indirecto, la persona moral residente en México posea cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en Canadá.

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

- En el caso de Canadá la doble imposición se eliminará como sigue:

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

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

Para efectos del párrafo a, anterior, **un impuesto del 15% se considerará como pagado sobre un dividendo pagado por una sociedad que sea residente en México**, cuyas utilidades se deriven principalmente de actividades desarrolladas en México.

- Como se podrá observar, Canadá permite el acreditamiento o imputación ordinaria en su modalidad de crédito directo; sin embargo, en el caso de dividendos no serán acumulables los dividendos que provengan del excedente exento de una filial extranjera residente en México y además, se asumirá un 15% como impuesto pagado en México, el cual podrá ser acreditado en Canadá (tax sparing)

- En el caso de Canadá la doble imposición se eliminará como sigue:

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

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

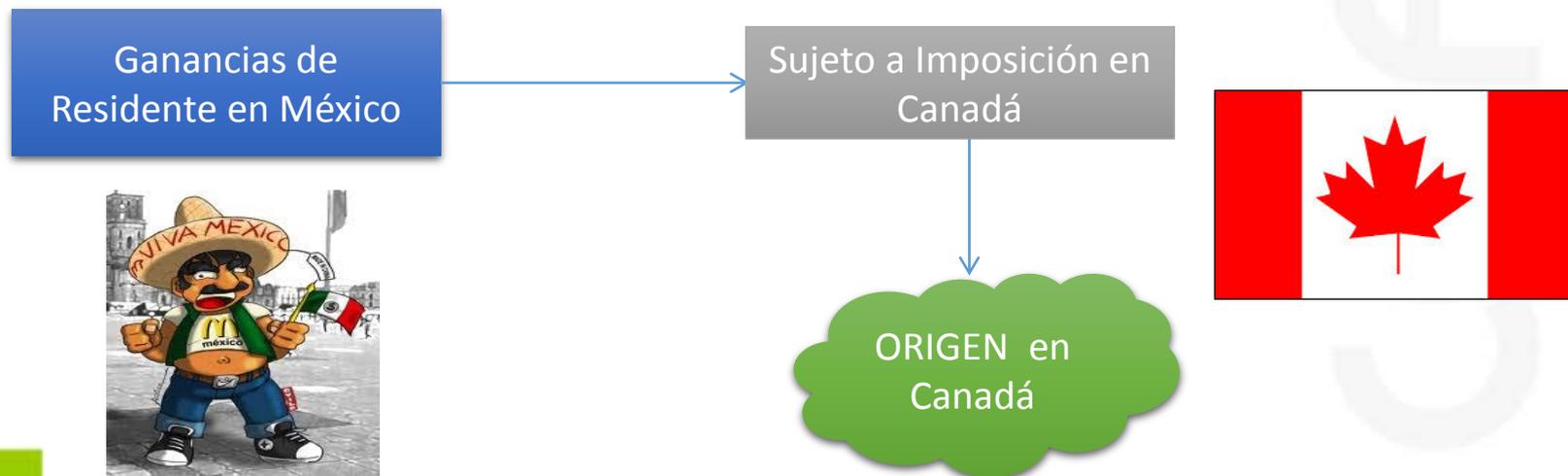
Para efectos del párrafo a, anterior, **un impuesto del 15% se considerará como pagado sobre un dividendo pagado por una sociedad que sea residente en México**, cuyas utilidades se deriven principalmente de actividades desarrolladas en México.

- Como se podrá observar, Canadá permite el acreditamiento o imputación ordinaria en su modalidad de crédito directo; sin embargo, en el caso de dividendos no serán acumulables los dividendos que provengan del excedente exento de una filial extranjera residente en México y además, se asumirá un 15% como impuesto pagado en México, el cual podrá ser acreditado en Canadá (tax sparing)

- Adicionalmente:

En el párrafo 4 del artículo 22 del Convenio México – Canadá se indica que:

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



ARTÍCULO 24

En el párrafo 1 se establece el principio de que en materia fiscal están prohibidas las discriminaciones por razón de nacionalidad, y que a condición de reciprocidad, los nacionales de un Estado Contratante no pueden recibir en el otro Estado Contratante un trato menos favorable que el que se aplica a los nacionales de este último Estado que se encuentra en las mismas condiciones.



Sellerier. Loc. Cit. Pág. 121.

Si un Estado Contratante, al conceder exenciones por razón de la situación familiar, distingue entre nacionales residentes y no residentes de su propio territorio, este Estado no está obligado a otorgar a los nacionales del otro Estado no residentes de su territorio el tratamiento reservado para sus nacionales residentes, pero debe concederles el mismo régimen del que se benefician los nacionales no residentes.

Ibíd. Pág. 122.

Igualmente las disposiciones del párrafo 1 no obligan a un Estado que conceda ventajas fiscales especiales a sus propios organismos o servicio públicos, en razón de su naturaleza, a extender estos privilegios a los organismos y servicios públicos del otro Estado.

“Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativo al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones...”

Ortiz y Tron. Loc Cit. Pág. 58.

Extensión a los Establecimientos Permanentes de los Convenios de doble Imposición concluidos con terceros Estados

Si una empresa de un Estado A puede solicitar normalmente para el establecimiento permanente que posee en el Estado B las disposiciones del Convenio suscrito entre estos dos Estados A y B, no puede en cambio, en el supuesto de que este establecimiento permanente obtuviese rentas de un tercer Estado C, invocar en favor de este establecimiento la aplicación de las disposiciones del convenio entre los Estados B y C, ya que aquella no es residente de ninguno de los dos Estados.

Principio de la relatividad de acuerdos.

Sellerier. Loc. Cit. Pág. 123.

Tampoco la misma empresa podrá invocar, a los mismos efectos, la cláusula llamada de nación mas favorecida estipulada en un tratado o acuerdo concluido entre los Estados A y B.

Principio de reciprocidad

Debe observarse, sin embargo, que ciertos Estados, en los convenios de doble imposición que han suscrito, prevén la posibilidad de aplicar estas normas “en casos especiales” a los establecimientos permanentes de empresas de un tercer Estado.

Ibíd.

El párrafo 5 tiende a evitar una forma particular de discriminación resultante del hecho de que en ciertos países de deducción de intereses, regalías y otros gastos, acepta sin reservas cuando el beneficiario es un residente, por lo contrario está limitada e incluso prohibida cuando este último no es residente.



Ortiz y Tron. Loc Cit. Pág. 59.

Artículo 25

- La idea consiste en subsanar todas las omisiones o situaciones no previstas en el tratado y que afecten a algún contribuyente, mediante el **intercambio de opiniones de las autoridades competentes de los estados contratantes**.
- Art. 24 (convenio México-Cánada) el plazo para presentar la reclamación es de 2 años. (3 años en modelo de la OCDE).
- Por otra parte este convenio declara que:

“Tratados para evitar la doble imposición, Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición, C.P. Francisco J. Álvarez Romano paginas 124-125

“Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron, Tratados Internacionales Análisis y Comentarios Editorial Temes paginas 121-149

Artículo 25

- “Un estado Contratante no aumentará la base impositiva de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión de la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y, en todo caso, después de 5 años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia”.

“Tratados para evitar la doble imposición, Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición, C.P. Francisco J. Álvarez Romano paginas 124-125

“Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron, Tratados Internacionales Análisis y Comentarios Editorial Temes paginas 121-149

Artículo 26

- 1er lugar. Parece deseable acordar una asistencia administrativa para determinar los hechos que exigen la aplicación de las reglas del convenio.
- Por otro lado, y dada la internacionalización creciente de las relaciones económicas,
- Los estados Contratantes tienen cada vez más interés en proceder a [intercambios de información](#) que permiten aplicar la legislación fiscal interna, incluso en el caso de que no se trate de la aplicación concreta de un artículo del Convenio.

“Tratados para evitar la doble imposición, Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición, C.P. Francisco J. Álvarez Romano paginas 124-125

“Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron, Tratados Internacionales Análisis y Comentarios Editorial Temes paginas 121-149

Artículo 26

- Este artículo contiene **reglas** según las cuales las informaciones podrán ser intercambiadas en su más amplia extensión con el fin de establecer las bases adecuadas para la aplicación de la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio. Este a su vez precisa que el intercambio de información no está restringido por el art. 1, de suerte que puede implicar **informaciones sobre no residentes**.

“Tratados para evitar la doble imposición, Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición, C.P. Francisco J. Álvarez Romano paginas 124-125

“Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron, Tratados Internacionales Análisis y Comentarios Editorial Temes paginas 121-149

Artículo 26

El artículo no se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos. Esta cuestión es a menudo objeto de un acuerdo distinto, bilateral o multilateral entre los Estados Contratantes; podrían también insertarse en el convenio de doble imposición normas sobre asistencia para la recaudación de impuestos cuando los Estados consideren preferible este procedimiento.

La regla enunciada en el párrafo 1 permite proceder a un intercambio de información a tres maneras distintas:

- a) Previa petición para un caso concreto, bien entendido que deben agotarse primeramente las fuentes regulares de información previstas por la legislación interna antes de presentar la demanda de información al otro Estado.
- b) Automáticamente, por ejemplo, cuando la información sobre una o varias categorías de rentas procedentes de un Estado Contratante y percibidas en el otro Estado Contratante son transmitidas sistemáticamente al otro Estado.
- c) Espontáneamente, por ejemplo, cuando un Estado ha obtenido en el curso de determinadas investigaciones datos que suponen ofrecen interés para el otro Estado.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden decidir sobre la forma en que habrá de efectuarse el intercambio de información previsto por el convenio.

“Tratados para evitar la doble imposición, Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición, C.P. Francisco J. Álvarez Romano paginas 124-125

“Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron, Tratados Internacionales Análisis y Comentarios Editorial Temes paginas 121-149

Artículo 26

Es importante aclarar que en artículo 25 del Convenio México-Canadá, el intercambio de información incluye la relativa a todos los impuestos y no sólo a los que se refiere en Convenio (ISR e IMPAC).

Si el Estado que recibe la información considera que ésta ofrece interés para fines distintos de los mencionados previamente, este Estado no podrá utilizar tal información para estos otros fines, sino que deberá recurrir a los medios apropiados (por ejemplo, en el caso de un delito no fiscal deberá invocar un convenio de asistencia judicial).

Debe considerarse como de posible obtención, dentro del marco de la práctica administrativa normal, las informaciones de que dispongan las autoridades fiscales o las que puedan obtenerse por aplicación al procedimiento normal de exacción del impuesto, que puede incluir investigaciones especiales o un examen pormenorizado de la contabilidad del contribuyente o de terceras personas cuando las autoridades fiscales procedan a tales investigaciones o aun examen similar para sus propios propósitos. En otras palabras, el Estado requerido debe recoger la información necesaria para el otro Estado, en las mismas condiciones que si tratase de aplicar sus propias reglas de imposición.

“Tratados para evitar la doble imposición, Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición, C.P. Francisco J. Álvarez Romano paginas 124-125

“Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron, Tratados Internacionales Análisis y Comentarios Editorial Temes paginas 121-149

Artículo 26

En los casos comprendidos en los párrafos anteriores, el Estado requerido es libre de rehusar el suministro de las informaciones. Sin embargo, si proporciona los datos solicitados, se mantiene en el marco del acuerdo sobre intercambio de información previsto por el Convenio; en tal caso no podrá hacerse valer este Estado ha violado la obligación del secreto.

Si la estructura de los sistemas de información de los Estados Contratantes es muy diferente, las condiciones fijadas en las letras a) y b) del párrafo 2 de este artículo, contiene una reserva referente a la comunicación de determinadas informaciones que tienen carácter confidencial, conviene, no obstante, no dar un sentido demasiado extenso a la noción del secreto que es objeto el susodicho apartado. Antes de invocar tal disposición, un Estado Contratante deberá apreciar con mesura si los intereses del contribuyente justifican realmente su aplicación. En otro caso es evidente que una interpretación demasiado amplia de tal cláusula determinaría en muchos casos la ineficiencia del intercambio de información previsto en el Convenio.

Un problema serio en relación al intercambio de información, es el secreto bancario, ya que no es sabido, sea por leyes federales o estatales, la mayoría de los países protegen el secreto bancario.

"Tratados para evitar la doble imposición, Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición, C.P. Francisco J. Álvarez Romano paginas 124-125

"Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron, Tratados Internacionales Análisis y Comentarios Editorial Temes paginas 121-149

Ejemplo



COMUNICADO DE PRENSA

037/2013

www.hacienda.gob.mx

@SHCP_mx

México, D.F., 11 de junio de 2013

MÉXICO SOLICITA PARTICIPAR EN LA INICIATIVA MULTILATERAL DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN EN MATERIA FISCAL

- México sería el primer país no europeo que participe en esta iniciativa, establecida entre Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido
- Con ello, México seguirá combatiendo la evasión y elusión fiscal, fortaleciendo su red de tratados fiscales, la más amplia en América Latina

En los últimos años, el Gobierno de México ha tomado acciones decisivas en el combate contra la evasión y elusión fiscal. Entre dichas acciones se encuentran la implementación de la red más amplia de tratados fiscales en América Latina. Ésta permite el intercambio de información con autoridades extranjeras conforme a los más altos estándares internacionales. Recientemente, los países que integran la Alianza del Pacífico, de la cual forma parte México, declararon su compromiso para implementar entre ellos un intercambio automático de información.

El día de hoy, México tomó otro paso decisivo consistente en la solicitud por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de formar parte de la Iniciativa Piloto de Intercambio Automático de Información. Los países que integran esta iniciativa son Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido.

A través de esta iniciativa se establecerá un estándar común para pasar de acuerdos de intercambio de información tributaria bilaterales a un intercambio multilateral y automático de información. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público está convencida de que para enfrentar problemas globales como son la evasión y elusión fiscales deben buscarse soluciones globales.

Al incorporarse a este proyecto, México se convertiría en el primer país no europeo en formar parte del mismo. Se estima que esta solicitud será bienvenida por los integrantes del Grupo Piloto y en poco tiempo nuestro país participará en el trabajo del mismo.

Con estas acciones, México continúa reforzando su compromiso en la lucha contra la evasión y elusión fiscal, lo cual permitirá verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y con esto fortalecer los ingresos tributarios de nuestro país.

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y COOPERACIÓN INTERNACIONAL ENTRE AUTORIDADES FISCALES PARA CONTRARESTAR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN

Escrito por LCP Francisco Rubén Ayala Rojas el 02 Septiembre 2013. Publicado en *Comisión de apoyo al ejercicio independiente*



La crisis económica mundial del año 2008 puso a los gobiernos en una presión en la búsqueda de recursos económicos, para mejorar sus déficits. Casi simultáneamente, aparecen los escándalos de operaciones financieras realizadas por alemanes en Liechtenstein no reportadas al fisco Alemán, y el caso del banco Suizo *UBS*, en donde el gobierno de los Estados Unidos descubre ingresos no reportados por ciudadanos, en lo que pudiera calificarse como el inicio del fin del secreto bancario Suizo.

Lo anterior fueron aceleradores para eficientar el intercambio de información entre gobiernos, más allá de los tratados que a esa fecha se tenían celebrados entre distintos países, en el combate a la evasión fiscal y el uso de esquemas fiscales agresivos, originando nuevos tipos de colaboración entre las autoridades.

ARTÍCULO 27

Esta clausula tiene como finalidad dar a los agentes diplomáticos o funcionarios consulares la garantía de que en virtud de las disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición disfrutaran de un trato tan favorable al menos como al que tienen derecho conforme al derecho internacional o a los acuerdos internacionales de carácter particular.

Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

AGENTES DIPLOMATICOS

Este convenio no afecta los privilegios fiscales que disfruten los miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares y organizaciones internacionales de acuerdo con el Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales

Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

Autorización de venta libre de impuestos de vehículos en franquicia diplomática

- Para obtener la autorización de venta libre de impuestos de este tipo de vehículos, deberán haber transcurrido en principio un mínimo de tres años contados a partir de la fecha de autorización de la franquicia por parte de la SHCP, previo análisis del principio de reciprocidad.
- Los requisitos varían dependiendo del caso:
- *Caso 1.* Cuando el vehículo tuvo un sólo propietario, la Misión deberá remitir a la DIRECCION GENERAL DE PROTOCOLO:
 - —Nota verbal.
 - —Fotocopia de la franquicia.
 - —Copia del documento de identidad del propietario, expedido por la SRE.

Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

Adquisición de vehículos en territorio nacional con devolución del Impuesto al Valor Agregado

Se otorgará el beneficio fiscal de la devolución del Impuesto al Valor Agregado de la adquisición de vehículos en el mercado local, sobre la base del principio de reciprocidad.

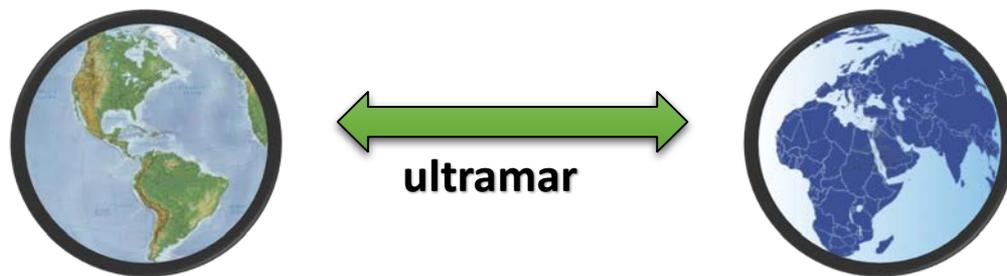
Análisis y comentarios al Tratado con Estados Unidos de América, Ortiz, Sainz y Tron. Editorial Temes. Páginas 121-149.

Artículo 28

Algunos convenios de doble imposición precisan los territorios a que se aplica; otros prevén, además, que sus disposiciones puedan extenderse a otros territorios y determinan las condiciones en que puede realizarse esta extensión.



Una cláusula de esta naturaleza presenta particular interés para los Estados que poseen territorios de ultramar o que asumen las relaciones internacionales de otros Estados o territorios, en la medida sobre todo que se prevea que la extensión puede realizarse por intercambio de notas diplomáticas*.



*Se conoce con el nombre de nota diplomática toda clase de documentos de correspondencia oficial cursados entre misión diplomática (Conjunto de agentes diplomáticos que representan a un Estado ante otro Estado) acreditada en un país y el Ministerio de Asuntos o Relaciones Exteriores de tal Estado receptor.

Presenta igualmente interés cuando se trate de extender las disposiciones del Convenio a una parte del territorio de un Estado Contratante a la que, en virtud de una disposición especial, no se aplique el Convenio.



Bermudas

El artículo, al prever que la extensión puede efectuarse por cualquier otro procedimiento que esté conforme con las normas constitucionales de los Estados, puede ser aceptado por cualquiera de los países miembros de la OCDE a quien interese esta disposición.

- 1) Tratados para evitar la doble tributación, M, Carlos Sellerier, pág. 129 2) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La única condición previa para que pueda considerarse la extensión de un Convenio a otros Estados o territorios es que éstos perciban impuestos de naturaleza análoga a aquellos a los que se aplica el Convenio.



El artículo prevé que el Convenio pueda extenderse en su totalidad o con las modificaciones necesarias; que la extensión produce efectos desde la fecha y en las condiciones que se acuerden por los Estados Contratantes, y, finalmente, que cuando el Convenio sea denunciado por uno de los Estados Contratantes dejará igualmente de aplicarse en todo el Estado o territorio a los que se haya extendido, a menos que los Estados Contratantes hayan acordado otra cosa.





Por razones obvias, el Convenio México-Canadá no incluyó este Artículo 28 del modelo de la OCDE, ya que dicho Convenio se aplica a los residentes de ambos Estados Contratantes e incluye la totalidad del territorio de dichos países.



Artículo 29 Modelo convenio de la OCDE -Entrada en vigor y ratificación.

De acuerdo al modelo de la OCDE: 1) Se sugiere que los TI se ratifiquen «El presente Convenio será ratificado», que las ratificaciones se intercambien en un lugar pactado y a la brevedad «Lo antes posible» y 2) Que los convenios «entraran en vigor partir del intercambio de los instrumentos de Ratificación»

Para México, de acuerdo al único párrafo del artículo 133 de la CPEUM «... y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma (CPEUM), celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión»

La libre elección de la fecha de entrada en vigor del tratado

En el modelo convenio de la OCDE, no se establece una fecha obligatoria para la entrada en vigor del tratado y sus disposiciones

- 1) **Tratados para evitar la doble tributación, M, Carlos Sellerier, pág. 129 2) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

ARTÍCULO 30

Este artículo se refiere al procedimiento de denuncia y de cesión de aplicación

Este artículo esta contenido en el Artículo 29 del Convenio México-Canadá.

Artículo 30



Como es conveniente que el convenio permanezca en vigor por lo menos durante un cierto tiempo, el artículo relativo a la denuncia prevé que el preaviso para denunciarlo solo puede darse a partir de un determinado año que ha de fijarse de común acuerdo. Los estados contratantes son libres de decidir cual es el primer año dentro del cual pueda darse el preaviso, o también, si lo desean, acordar no fijar ningún año.

• Artículo 30



Noticia relacionada

- **Argentina rompe su acuerdo fiscal con España que evitaba la doble imposición**

“El Gobierno de Argentina publicó el viernes en su [Boletín Oficial](#) la ruptura del [acuerdo fiscal](#) con España que se firmó en 1992 y mediante el cual se pretendía “evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”.

- *“Ya que el propio acuerdo establece que se respete un plazo de seis meses desde la denuncia hasta que deje de estar en vigor”.*
- *“Afectará más bien a las empresas españolas. Algunos pagos que se estaban haciendo en materia de regalías o intereses estarán sometidos a una tributación más elevada”.*

http://economia.elpais.com/economia/2012/07/14/actualidad/1342216880_042551.html

Terminación (Art. 30)

Este Convenio se encuentra celebrado por tiempo indefinido, pudiendo ser denunciado para su terminación por cualquiera de las partes, de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Solo podrá denunciarse una vez que hayan transcurrido cinco años desde su entrada en vigor.
2. La denuncia deberá hacerse por escrito, vía diplomática, con seis meses de anticipación.
3. Hecha la denuncia, el tratado dejará de aplicarse de la siguiente forma:

- a) A partir del primer día del segundo mes siguiente al plazo de seis meses, en relación con impuestos retenidos sobre cantidades exigibles a partir de esa fecha por conceptos de dividendos, intereses y regalías.

- b) Por los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1º de enero del año siguiente al del vencimiento del plazo de seis meses citado, respecto de los demás impuestos.

M. Sellerier Carlos, Tratados para
Evitar la Doble imposición. Pag. 130

Artículo 30



Como es conveniente que el convenio permanezca en vigor por lo menos durante un cierto tiempo, el artículo relativo a la denuncia prevé que el preaviso para denunciarlo solo puede darse a partir de un determinado año que ha de fijarse de común acuerdo. Los estados contratantes son libres de decidir cual es el primer año dentro del cual pueda darse el preaviso, o también, si lo desean, acordar no fijar ningún año.

• Artículo 30



* TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN
* ACUERDOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA
* PRECIOS DE TRANSFERENCIA
* PARAÍSO FISCALES
* REGULACIÓN DE EXTRANJEROS

* RECUPERACIÓN DE EXTRANJEROS
* EMPRESAS SOCIALES
* SERVICIO DE INTERMEDIACIÓN

Noticia relacionada

- **Argentina rompe su acuerdo fiscal con España que evitaba la doble imposición**

El Gobierno de Argentina publicó el viernes en su [Boletín Oficial](#) la ruptura del [acuerdo fiscal](#) con España que se firmó en 1992 y mediante el cual se pretendía “evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”.

M. Sellerier Carlos, Tratados para
Evitar la Doble imposición. Pag. 130

- Ya que el propio acuerdo establece que se respete un plazo de seis meses desde la denuncia hasta que deje de estar en vigor.
- Afectará más bien a las empresas españolas. Algunos pagos que se estaban haciendo en materia de regalías o intereses estarán sometidos a una tributación más elevada”.

http://economia.elpais.com/economia/2012/07/14/actualidad/1342216880_042551.html

Cláusula Final

- En general, la cláusula final relativa a la firma, es redactada de acuerdo con las normas constitucionales de los Estados Contratantes.

Esta cláusula está contenida en el PROTOCOLO del Convenio México-Canadá.

- En el PROTOCOLO se pactó que si la tasa de impuestos sobre intereses y regalías baja del 15 %, automáticamente se le dará efecto en el Convenio. La tasa no podrá bajar del 10 %.

DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado en la Ciudad de México, el nueve de julio de dos mil ocho. *Ejemplo*

ARTÍCULO 31

Entrada en Vigor

- (1) El presente Acuerdo será ratificado; los instrumentos de ratificación serán intercambiados lo antes posible en Berlín.
- (2) El presente Acuerdo entrará en vigor el día del intercambio de los instrumentos de ratificación y tendrá efectos en ambos Estados Contratantes
 - a) en el caso de los impuestos retenidos en la fuente, en relación con las sumas pagadas en o después del primer día de enero del año calendario inmediato posterior al de entrada en vigor del presente Acuerdo;
 - b) en el caso de otros impuestos, en relación con los impuestos aplicados por periodos iniciando en o después del primer día de enero del año calendario inmediato posterior al de entrada en vigor del presente Acuerdo.
- (3) El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y su Protocolo del 23 de febrero de 1993, así como el Canje de Notas del 20 de agosto y 21 de septiembre de 1993 dejarán de surtir sus efectos a partir de la fecha en que las disposiciones del presente Acuerdo tengan efectos de conformidad con el párrafo (2).

DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado en la Ciudad de México, el nueve de julio de dos mil ocho. *Ejemplo*

DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado en la Ciudad de México, el nueve de julio de dos mil ocho.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, PRESIDENTE DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, a sus habitantes, sabed:

El nueve de julio de dos mil ocho, en la Ciudad de México, el Plenipotenciario de los Estados Unidos Mexicanos, debidamente autorizado para tal efecto, firmó ad referéndum el Acuerdo para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio con la República Federal de Alemania, cuyo texto en español consta en la copia certificada adjunta.

El Acuerdo mencionado fue aprobado por la Cámara de Senadores del Honorable Congreso de la Unión, el seis de noviembre de dos mil ocho, según decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del once de diciembre del propio año.

El intercambio de los instrumentos de ratificación a que se refiere el artículo 31 del Acuerdo, se efectuó en la ciudad de Berlín, el quince de octubre de dos mil nueve.

Por lo tanto, para su debida observancia, en cumplimiento de lo dispuesto en la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgo el presente Decreto, en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, el ocho de diciembre de dos mil nueve.- **Felipe de Jesús Calderón Hinojosa**.- Rúbrica.- La Secretaria de Relaciones Exteriores, **Patricia Espinosa Cantellano**.- Rúbrica.

JOEL ANTONIO HERNÁNDEZ GARCÍA, CONSULTOR JURÍDICO DE LA SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES,

III. FATCA

- Ley promulgada en Estados Unidos en 2010.
- El objetivo es que se dé a conocer al gobierno estadounidense las cuentas de sus residentes en el extranjero.
- El propósito es prevenir la evasión de impuestos.
- Las cuentas bancarias que están sujetas a este acuerdo son, entre otras, las siguientes:
 - Cuentas de depósito (*Depository account*): incluye cualquier cuenta comercial, de cheques, de ahorro o de inversión
 - Cuentas de inversión (*Custodial account*): incluye las cuentas en las que se invierta exclusivamente en instrumentos de inversión, como son acciones, bonos, moneda extranjera, entre otros.
- México firmó FATCA el 19 de noviembre de 2012. para que el mismo entrará en vigor a partir de 2013 y el primer intercambio de información financiera entre México y Estados Unidos fuera en septiembre de 2015.

La FATCA es una Ley extraterritorial, cuyo fin primordial es prevenir que los contribuyentes estadounidenses utilicen cuentas financieras fuera de los E.U., y así, evitar la evasión de impuestos, a través de la asistencia mutua para la mejora del cumplimiento de las obligaciones fiscales en ambos países.



- Ilegal o no las entidades financieras tienen incentivos para cumplir con FATCA. La retención del 30% si es disuasiva. Sólo pequeñas entidades financieras que pueden rechazar cuentas de norteamericanos o que no alcanzan el monto mínimo de dinero por parte de norteamericanos para reportar la cuenta a EUA (\$50,000 USD), pueden evitar cumplir con el FATCA.

- Por medio de la Ley FATCA se creará un registro fiscal (una especie de RFC) para las entidades financieras participantes.
- Aquellas que decidan no participar deberán pagar una retención del 30% sobre los flujos afectos a FATCA.
- Dentro de las directrices que se establecen en esta ley, se encuentra realizar un análisis detallado de cada persona usuaria de servicios financieros y la procedencia de sus recursos.
- En caso de no obtener información, se aplicará la retención correspondiente o se cancelará la cuenta

III. CRS

- El *Common Reporting Standard* (CRS) es el modelo de intercambio de información creado por la OCDE y el G20.
- En octubre de 2014, en Berlín, Alemania, la SHCP, a través del SAT, firmó el acuerdo que obliga a México a intercambiar información financiera de manera automática, a partir de 2017.
- Al día de hoy, más de 91 países se han adherido a él: Portugal, Irlanda, Hungría, Italia, España, etc.
- Comparte algunos objetivos con el FATCA:
 - ✓ Dar a conocer a los gobiernos las cuentas de sus ciudadanos en el extranjero:
 - ✓ Evitar la evasión de impuestos.
- Presenta diferencias sustanciales respecto a FATCA:
 - ✓ Elimina la imposición de sanciones por incumplimiento (retención del 30% a las entidades financieras que no observen el acuerdo):
 - ✓ Los reportes están sujetos a la residencia y no a la ciudadanía

III. CRS

MECANISMO DE OPERACIÓN:

- Las administraciones tributarias:
 - ✓ Reportaran, anualmente y de forma automática, las cuentas de mexicanos en el extranjero:
- Revisarán las cuentas y darán a conocer el nombre, direcciones, numero de identificación oficial, fechas y lugares de nacumemo. números de cuenta. Piídos o valores de las cuentas, intereses, dividendos y ganancias por las ventas de activos financieros etc.

III. Diferencias FATCA-CRS

- FATCA sólo intercambia información hacia Estados Unidos; CRS, es multilateral;
- FATCA surge del gobierno estadounidense; CRS, de la OCDE y el G20;
- FATCA establece un mecanismo de retención del 30% o a las instituciones financieras incumplidas; CRS, no;
- FATCA identifica a sus clientes con base en la ciudadanía y la residencia; CRS, con base en la residencia;
- Los umbrales de reporte FATCA son USD \$50.000 (PF) y \$250.000 (PM); CRS, USD \$250.000, sólo para cuentas pre-existentes.

I. Ejemplos de beneficio en tasas de retención de algunos de los TDT suscritos por México

Tasas de retención para dividendos, intereses y regalías conforme a los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor (%)



Tasas de retención para dividendos, intereses y regalías conforme a los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor

(Última actualización: septiembre de 2015.)

ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO, ENERO 2016

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|-------------------------|----------------|--------------|-------------------------------------|-----------------------------|---------------------------|------------------------|--------------------------|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| ALEMANIA | | 23-FEB-1993 | 27-MAY-1993 | ✓ | ESPAÑOL ALEMÁN | 30-DIC-1993 | 01-ENE-1994 | 16-MAR-1994 |
| | | | 16-JUN-1993 | | | | | 6-MAY-1994 ¹ |
| | | 09-JUL-2008* | 06-NOV-2008 | ✓ | INGLÉS ESPAÑOL ALEMÁN | 15-OCT-2009 | 01-ENE-2010 | 15-DIC-2009 |
| ANTILLAS NEERLANDESAS * | | 01-SEP-2009 | 29-ABR-2010 | ✓ | ESPAÑOL NEERLANDÉS INGLÉS | 04-FEB-2011 | 04-FEB-2011 | 03-FEB-2011 |
| | | | 26-JUL-2010 | | | | | |
| ARABIA SAUDITA | | 17-ENE-2016 | | | | | | |
| ARGENTINA ³ | | 26-NOV-1997 | 29-ABR-1998 | ✓ | ESPAÑOL | 15-ENE-2004 | 01-ENE-2005 | 19-MAR-2004 |
| | | | 19-JUN-1998 | | | | | |
| ARGENTINA | | 04-NOV-2015 | | | | | | |
| ARUBA ⁴ | | 18-JUL-2013 | 29-ABR-2014 | ✓ | INGLÉS NEERLANDÉS ESPAÑOL | 01-SEP-2014 | 01-SEP-2014 | 26-AGO-2014 |
| | | | 29-MAY-2014 | | | | | |
| AUSTRALIA | | 9-SEP-2002 | 7-OCT-2003 | ✓ | INGLÉS ESPAÑOL | 31-DIC-2003 | 01-ENE-2004 ⁴ | 13-FEB-2004 |
| | | | 30-DIC-2003 | | | | | 01-JUL-2004 ⁵ |
| AUSTRIA | | 13-ABR-2004 | 28-SEP-2004 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS ALEMÁN | 01-ENE-2005 | 01-ENE-2006 | 08-DIC-2004 |
| | | | 28-OCT-2004 | | | | | |
| | | 18-SEP-2009* | 3-FEB-2010 | ✓ | 01- JUL - 2010 | 01- ENE-2011 | 30-JUN- 2010 | |
| | | | 7-ABR-2010 | | | | | |

1 Publicación de Fe de Erratas

2 Modificación al Protocolo

3 Fecha de firma de Modificación al Convenio.

* En materia de Intercambio de Información

3 Para Evitar la Doble Tributación en Materia de Transporte Internacional

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

5 Respecto de otros impuestos.

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|-----------|----------------|--------------|-------------------------------------|-----------------------------|----------------------------------|------------------------|------------------------------|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| BAHAMAS * | | 23-FEB-2010 | 19-OCT-2010 01-DIC-2010 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 30-DIC-2010 | 01-ENE-2011 | 30-DIC-2010 |
| BAHREIN | | 10-OCT-2010 | 24-NOV-2011 26-DIC-2011 | ✓ | ARABÉ ESPAÑOL INGLÉS | 22-FEB-2012 | 01-ENE-2013 | 27-ABR-2012 |
| BARBADOS | | 07-ABR-2008 | 06-NOV-2008 11-DIC-2008 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 16-ENE-2009 | 01-ENE-2010 | 15-ENE-2009 |
| BÉLGICA | | 24-NOV-1992 | 1-JUN-1994 15-JUN-1994 | ✓ | ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDÉS | 1-FEB-1997 | 1-ENE-1998 | 6-ENE-1997 |
| | | 26-AGO-2013* | 29-ABR-2014 29-MAY-2014 | | | | | |
| BELICE * | | 17-NOV-2011 | 19-ABR-2012 24-MAY-2012 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 9-AGO-2012 | 9-AGO-2012 | 9-AGO-2012 |
| BERMUDA* | | 15-OCT-2009 | 29-ABR-2010 26-JUL-2010 | ✓ | ESPAÑOL | 9-SEP-2010 | 9-SEP-2010 | 9-SEP-2010 |
| BRASIL | | 25-SEP-2003 | 1-ABR-2004 28-MAY-2004 | ✓ | ESPAÑOL PORTUGUÉS | 29-NOV-2006 | 1-ENE-2007 | 1-ENE-2007 |
| CANADÁ | | 8-ABR-1991 | 8-JUL-1991 15-AGO-1991 | ✓ | ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS | 11-MAY-1992 | 1-ENE-1992 | 17-JUL-1992 |
| | | 12-SEP-2006* | 27-FEB-2007 10-ABR-2007 | ✓ | | 12-ABR-2007 | 1-ENE-2008 | 20-JUN-2007 |
| CANADÁ * | | 16-MAR-1990 | 8-JUL-1991 15-AGO-1991 | ✓ | ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS | 27-ABR-1992 | 1-ENE-1993 al 1-ENE-2008* | 15-JUL-1992 |

* En materia de Intercambio de Información

Fecha de firma de Modificación al Convenio.

* En materia de Intercambio de Información

Fecha de firma de Modificación al Convenio.

6 El Convenio sobre intercambio de información entre México y Canadá (Convenio de 1990) deja de tener efectos a partir de la entrada en vigor del nuevo Convenio para Evitar la doble Tributación entre México y Canadá (Convenio de 2007), sin embargo, los principios y obligaciones contenidos en el Convenio de 1990, se mantienen en virtud de las disposiciones del Convenio de 2007. Ver párrafo 2 del Artículo

27 y punto 6 del Protocolo del Convenio de 2007.

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|------------------------|----------------|-------------|-------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|------------------------|---|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| COLOMBIA | | 13-AGO-2009 | 07-SEP-2010 25-NOV-2010 | ✓ | ESPAÑOL | 11-JUL-2013 | 1-ENE-2014 | 11-JUL-2013 |
| COREA | | 8-OCT-1994 | 16-DIC-1994 10-ENE-1995 | ✓ | ESPAÑOL COREANO INGLÉS | 11-FEB-1995 | 1-ENE-1996 | 16-MAR-1995 |
| COSTA RICA | | 12-ABR-2014 | 30-ABR-2015 15-JUN-2015 | | | | | |
| COSTA RICA * | | 25-ABR-2011 | 15-DIC-2011 27-ENE-2012 | ✓ | ESPAÑOL | 26-JUN-2012 | 26-JUN-2012 ⁷ 1-ENE-2013 ⁸ | 21-JUN-2012 |
| CHILE | | 17-ABR-1998 | 5-NOV-1998 30-DIC-1998 | ✓ | ESPAÑOL | 15-NOV-1999 | 1-ENE-2000 | 12-MAY-2000 |
| CHINA | | 12-SEP-2005 | 13-DIC-2005 26-ENE-2006 | ✓ | ESPAÑOL CHINO INGLÉS | 01-MAR-2006 | 01-ENE-2007 | 28-FEB-2006 |
| DINAMARCA | | 11-JUN-1997 | 28-OCT-1997 26-NOV-1997 | ✓ | ESPAÑOL DANÉS INGLÉS | 22-DIC-1997 | 1-ENE-1998 | 27-MAY-1998 |
| ECUADOR | | 30-JUL-1992 | 25-MAY-1994 15-JUN-1994 | ✓ | ESPAÑOL | 13-DIC-2000 | 1-ENE-2001 | 4-ABR-2001 |
| EGIPTO | ✓ | | | | | | | |
| EMIRATOS ÁRABES UNIDOS | | 20-NOV-2012 | 28-ABR-2014 29-MAY-2014 | ✓ | ESPAÑOL ARABÉ INGLÉS | 9-JUL-2014 | 1-ENE-2015 | 8-JUL-2014 |
| ESLOVENIA | ✓ | | | | | | | |

7 Para asuntos penales fiscales.

8 Con relación a todos los demás aspectos comprendidos

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|------------|----------------|--------------|-------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|------------------------|------------------------|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| ESTONIA | | 19-OCT-2012 | 7-FEB-2013 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS ESTONIO | 4-DIC-2013 | 1-ENE-2014 | 16-DIC-2013 |
| | | | 21-MAR-2013 | | | | | |
| ESPAÑA | | 24-JUL-1992 | 27-MAY-1993 | ✓ | ESPAÑOL | 6-OCT-1994 | 1-ENE-1995 | 31-DIC-1994 |
| | | 17-DIC-2015* | 16-JUN-1993 | | | | | |
| EUA | | 18-SEP-1992 | 12-JUL-1993 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 28-DIC-1993 | 1-ENE-1994 | 3-FEB-1994 |
| | | 8-SEP-1994* | 10-ENE-1995 | | | 26-OCT-1995 | 26-OCT-1995 | 25-ENE-1996 |
| EUA* | | 9-NOV-1989 | 5-AGO-1993 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 18-ENE-1990 | 18-ENE-1990 | 23-ENE-1990 |
| | | 8-SEP-1994* | 3-JUN-2003 | | | 26-OCT-1995 | 26-OCT-1995 | 25-ENE-1996 |
| FILIPINAS | | 17-NOV-2015 | | | | | | |
| FINLANDIA | | 12-FEB-1997 | 28-OCT-1997 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS FINLANDÉS | 14-JUL-1998 | 1-ENE-1999 | 11-AGO-1999 |
| | | | 26-NOV-1997 | | | | | |
| FRANCIA | | 7-NOV-1991 | 18-DIC-1992 | ✓ | ESPAÑOL FRANCÉS | 1-ENE-1993 | 1-ENE-1993 | 16-MAR-1993 |
| | | | 29-DIC-1992 | | | | | |
| GIBRALTAR* | | 9-NOV-2012* | 29-ABR-2014 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 27-AGO-2014 | 27-AGO-2014 | 27-AGO-2014 |
| | | 29-NOV-2012 | 30-MAY-2014 | | | | | |

Fecha de firma de Modificación al Convenio.

Fecha de firma de Modificación al Convenio

Fecha de firma de Modificación al Convenio

* En materia de Intercambio de Información

9 Firmado en México el 9 de noviembre del 2012, y en Gibraltar el 29 de noviembre del 2012.

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|-------------------------------|-----------------|---------------------------|-------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|------------------------|--------------------------|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| GUATEMALA | | 13-MAR-2015 | | | | | | |
| GRECIA | | 13-ABR-2004 | 28-SEP-2004 | ✓ | ESPAÑOL GRIEGO INGLÉS | 07-DIC-2005 | 1-ENE-2006 | 31-DIC-2005 |
| | | | 03-MAR-2005 | | | | | |
| HONG KONG | | 18-JUN-2012 | 11-DIC-2012 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS CHINO | 07-MAR-2013 | 1-ABR-2014 ¹⁰ | 4-MAR-2013 |
| | | | 29-ENE-2013 | | | | 1-ENE-2014 ¹¹ | |
| HUNGRÍA | | 24- JUN-2011 | 29-NOV-2011 | ✓ | ESPAÑOL HUNGARO INGLÉS | 31-DIC-2011 | 01-ENE-2012 | 26-DIC-2011 |
| | | | 01-DIC-2011 | | | | | |
| INDIA | | 10-SEP-2007 | 03-DIC-2009 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS INDI | 01-FEB-2010 | 01-ENE-2011 | 31-MAR-2010 |
| | | | 28-ENE-2010 | | | | | |
| INDONESIA | | 6-SEP-2002 | 29-ABR-2003 | ✓ | ESPAÑOL INDONESIO INGLÉS | 28-OCT-2004 | 1-ENE-2005 | 08-DIC-2004 |
| | | | 26-JUN-2003 | | | | | |
| | | 06-OCT-2013* | 28-ABR-2015 | 15-JUN-2015 | | | | |
| IRÁN | ✓ | | | | | | | |
| IRLANDA | | 22-OCT-1998 | 14-DIC-1998 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 31-DIC-1998 | 1-ENE-1999 | 9-AGO-2000 |
| | ✓ ¹² | | 30-DIC-1998 | | | | | |
| ISLA DEL HOMBRE ¹³ | | 18-MAR-2011 ¹³ | 15-DIC-2011 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 4-MAR-2012 | 4-MAR-2012 | 2-MAR-2012 |
| | | 11-ABR-2011 | 27-ENE-2012 | | | | | |

¹⁰Respecto del impuesto de la Región de Administración Especial de Hong Kong, el 1 de abril del 2014.

¹¹ En México, el 1 de enero del 2014.

¹² Convenio en renegociación

¹³ Firmado en México el 18 de marzo del 2011, y en Isla del Hombre el 11 de abril de 2011.

☐ Fecha de firma de Modificación al Convenio

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|-----------------------------|----------------|---------------------------|-------------------------------------|-----------------------------|---------------------------|------------------------|--------------------------|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| ISLAS CAIMÁN * | | 17-AGO-2010 ¹⁴ | 15-DIC-2011 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 9-MAR-2012 | 9-MAR-2012 ¹⁵ | 7-MAR-2012 |
| | | 28-AGO-2010 | 27-ENE-2012 | | | | 1-ENE-2013 ¹⁶ | |
| ISLAS COOK * | | 08-NOV-2010 ¹⁷ | 15-DIC-2011 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 3-MAR-2012 | 3-MAR-2012 | 2-MAR-2012 |
| | | 22-NOV-2010 | 27-ENE-2012 | | | | | |
| ISLAS GUERNSEY * | | 10-JUN-2011 ¹⁸ | 15-DIC-2011 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 24-MAR-2012 | 24-MAR-2012 | 27-ABR-2012 |
| | | 27-JUN-2011 | 26-ENE-2012 | | | | | |
| ISLAS JERSEY * | | 08-NOV-2010 ¹⁹ | 15-DIC-2011 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 22-MAR-2012 | 22-MAR-2012 | 22-MAR-2012 |
| | | 12-NOV-2010 | 27-ENE-2012 | | | | | |
| ISLAS MARSHALL * | ✓ | | | | | | | |
| ISLAS VÍRGENES BRITANICAS * | ▲ | | | | | | | |
| ISLANDIA | | 11-MAR-2008 | 06-NOV-2008 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS ISLANDESES | 10-DIC-2008 | 1-ENE-2009 | 31-DIC-2008 |
| | | | 11-DIC-2008 | | | | | |

14 Firmado en México el 17 de agosto de 2010 y en Islas Caimán el 28 de agosto de 2010.

15 Para asuntos penales fiscales

16 Con relación a todos los demás aspectos comprendidos por el Artículo 1

17 Firmado en México el 08 de noviembre de 2010, y en Islas Cook el 22 de noviembre de 2010.

18 Firmado en México el 10 de junio del 2011, y en Islas Guernsey el 27 de junio de 2011.

19 Firmado en México el 08 de noviembre de 2010 y en Islas Jersey el 12 de noviembre de 2010.

* En materia de Intercambio de Información

Negociación finalizada de manera prematura debido a que ambos Estados son miembros de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal.

Para consultar los países signatarios de dicha Convención abra el siguiente vínculo: www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_Convention.pdf

| PAÍS | EN NEGO- CIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|-----------------|------------------------|----------------|---|--------------------------------------|------------------------------|---------------------------------|------------------------------|--|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| ISRAEL | | 20-JUL-1999 | 28-ABR-2000 | ✓ | ESPAÑOL HEBREO INGLÉS | 9-MAY-2000 | 1-ENE-2000 | 11-AGO-2000 |
| | | | 11-AGO-2000 | | | | | |
| ITALIA | | 8-JUL-1991 | 25-MAY-1994 | ✓ | ESPAÑOL ITALIANO | 12-MAR-1995 | 1-ENE-1996 | 29-MAR-1995 |
| | | | 15-JUN-1994 | | | | | |
| | | 23-JUN-2011* | 15-DIC-2011 | ✓ | | 16-ABR-2015 | 16-ABR-2015 | 16-ABR-2015 |
| | | | 27-ENE-2012 | | | | | |
| JAMAICA | ✓ | | | | | | | |
| JAPÓN | | 9-ABR-1996 | 29-ABR-1996 | ✓ | ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS | 6-NOV-1996 | 1-ENE-1997 | 6-ENE-1997 |
| | | | 14-MAY-1996 | | | | | |
| KUWAIT | | 27-OCT-2009 | 29-ABR-2011 | ✓ | ESPAÑOL ARABE INGLÉS | 15-MAY-2013 | 1-ENE-2014 | 15-MAY-2013 |
| | | | 22-JUN-2011 | | | | | |
| LETONIA | | 20-ABR-2012 | 11-DIC-2012 | ✓ | ESPAÑOL LETÓN INGLÉS | 2-MAR-2013 | 1-ENE-2014 | 27-FEB-2013 |
| | | | 29-ENE-2013 | | | | | |
| LIBANO | ✓ | | | | | | | |
| LIECHTENSTEIN * | | 20-ABR-2013 | 29-ABR-2014 | ✓ | ESPAÑOL ALEMÁN INGLÉS | 24-JUL-2014 | 24-JUL-2014 | 22-JUL-2014 |
| | | | 30-ABR-2014 | | | | | |

Fecha de firma de Modificación al Convenio.

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|---------------|----------------|--------------------------|-------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|------------------------|--|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| LITUANIA | | 23-FEB-2012 | 19-ABR-2012 | ✓ | ESPAÑOL LITUANO INGLÉS | 24-NOV-2012 | 1-ENE-2013 | 26-NOV-2012 |
| | | | 24-MAY-2012 | | | | | |
| LUXEMBURGO | | 7-FEB-2001 | 25-ABR-2001 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS FRANCÉS | 27-DIC-2001 | 1-ENE-2002 | 6-FEB-2002 |
| | | | 4-JUN-2001 | | | | | |
| | | 7-OCT-2009 ²⁰ | 29-ABR-2011 | | | 20-NOV-2011 | 1-ENE-2012 | 17-NOV-2011 |
| MALASIA | ✓ | | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| MALTA | | 17-DIC-2012 | 29-ABR-2014 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 9-AGO-2014 | 1-ENE-2015 | 8-AGO-2014 |
| | | | 29-MAY-2014 | | | | | |
| MARRUECOS | ✓ | | | | | | | |
| MÓNACO * | ✓ | | | | | | | |
| NICARAGUA | ✓ | | | | | | | |
| NORUEGA | | 23-MAR-1995 | 14-NOV-1995 | ✓ | ESPAÑOL NORUEGO | 23-ENE-1996 | 1-ENE-1997 | 26-AGO-1996 |
| | | | 20-DIC-1995 | | | | | |
| NUEVA ZELANDA | | 16-NOV-2006 | 11-ABR-2007 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 16-JUN-2007 | 1-AGO-2007 ²¹ 1-ENE-2008 ²² | 15-JUN-2007 |
| | | | 8-MAY-2007 | | | | | |
| OMÁN | ✓ | | | | | | | |

20 Fecha de firma del Convenio renegociado.

* En materia de Intercambio de Información

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

22 Respecto de otros impuestos.

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|--------------|----------------|--------------|-------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|------------------------|--------------------------|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| PAÍSES BAJOS | | 27-SEP-1993 | 22-JUN-1994 6-JUL-1994 | ✓ | ESPAÑOL NEERLANDÉS | 13-OCT-1994 | 1-ENE-1995 | 31-DIC-1994 |
| | | 11-DIC-2008* | 28-ABR-2009 17-JUN-2009 | ✓ | | 31-DIC-2009 | 1-ENE-2010 | 29-DIC-2009 |
| PAKISTAN | ✓ | | | | | | | |
| PANAMÁ | | 23-FEB-2010 | 19-OCT-2010 01-DIC-2010 | ✓ | ESPAÑOL | 30-DIC-2010 | 01-ENE-2011 | 30-DIC-2010 |
| | | | | | | | | |
| PERÚ | | 27-ABR-2011 | 15-DIC-2011 26-ENE-2012 | ✓ | ESPAÑOL | 19-FEB-2014 | 1-ENE-2015 | 26-FEB-2014 |
| | | | | | | | | |
| POLONIA | | 30-NOV-1998 | 26-ABR-1999 17-MAY-1999 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS POLACO | 6-SEP-2002 | 1-ENE-2003 | 18-OCT-2002 |
| | | | | | | | | |
| PORTUGAL | | 11-NOV-1999 | 28-ABR-2000 20-OCT-2000 | ✓ | ESPAÑOL PORTUGUÉS INGLÉS | 9-ENE-2001 | 1-ENE-2002 | 3-ABRIL-2001 |
| | | | | | | | | |
| QATAR | | 14-MAY-2012 | 11-DIC-2012 29-ENE-2013 | ✓ | ESPAÑOL ÁRABE INGLÉS | 9-MAR-2013 | 1-ENE-2014 | 8-MAR-2013 |
| | | | | | | | | |
| REINO UNIDO | | 2-JUN-1994 | 6-JUL-1994 25-JUL-1994 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 15-DIC-1994 | 1-ABR-1994 ²³ | 15-MAR-1995 |
| | | | | | | | | |
| | | 23-ABR-2009 | 03-FEB-2010 07-ABR-2010 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 18-ENE-2011 | 18-ENE-2011 | 15-ABR-2011 |
| | | | | | | | | |
| REP. CHECA | | 4-ABR-2002 | 18-SEP-2002 13-NOV-2002 | ✓ | ESPAÑOL CHECO INGLÉS | 27-DIC-2002 | 1-ENE-2003 | 28-ENE-2003 |
| | | | | | | | | |

Fecha de firma de Modificación al Convenio.
23 Entrada en vigor retroactiva.

| PAÍS | EN NEGO- CIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|------------------|------------------------|---------------------------|---|--------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|------------------------------|--|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| REP. ESLOVACA | | 13-MAY-2006 | 22-MAR-2007 | ✓ | ESPAÑOL ESLOVACO INGLÉS | 28-SEP-2007 | 01-ENE-2008 | 28-SEP-2007 |
| | | | 19-JUL-2007 | | | | | |
| RUMANIA | | 20-JUL-2000 | 31-OCT-2000 | ✓ | ESPAÑOL RUMANO | 15-AGO-2001 | 1-ENE-2002 | 12-DIC-2001 |
| | | | 28-NOV-2000 | | | | | |
| RUSIA | | 7-JUN-2004 | 28-SEP-2004 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS RUSO | 02-ABR-2008 | 01-ENE-2009 | 20-MAY-2008 |
| | | | 28-OCT-2004 | | | | | |
| SAMOA* | | 17-NOV-2011 ²⁴ | 19-ABR-2012 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 18-JUL-2012 | 18-JUL-2012 | 13-JUL-2012 |
| | | 30-NOV-2011 | 24-MAY-2012 | | | | | |
| SANTA LUCIA* | | 5-JUL-2013 ²⁵ | 30-ABR-2015 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 18-DIC-2015 | 18-DIC-2015 | 17-DIC-2015 |
| | | 9-JUL-2013 | 15-JUN-2015 | | | | | |
| SINGAPUR | | 9-NOV-1994 | 26-ABR-1995 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 14-SEP-1995 | 1-ENE-1996 | 23-AGO-1996 |
| | | | 13-JUN-1995 | | | | | |
| | | 29-SEP-2009* | 29-SEP-2011 | ✓ | | 1-ENE-2012 | 01-ENE-2013 | 9-ENE-2012 |
| | | | 28-OCT-2011 | | | | | |
| SUDÁFRICA | | 19-FEB-2009 | 20-ABR-2010 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 22-JUL-2010 | 01-ENE-2011 | 21- JUL-2010 |
| | | | 18-JUN-2010 | | | | | |
| SUECIA | | 21-SEP-1992 | 15-DIC-1992 | ✓ | ESPAÑOL INGLÉS | 18-DIC-1992 | 1-ENE-1993 | 10-FEB-1993 |
| | | | 17-DIC-1992 | | | | | |

24 Firmado en México el 17 de noviembre del 2011, y en Samoa el 30 de noviembre de 2011.

* En materia de Intercambio de Información.

25 Firmado en Castries el 5 de julio del 2013, y en México el 9 de julio del 2013.

☐ Fecha de firma de Modificación al Convenio.

| PAÍS | EN NEGOCIACIÓN | FECHA FIRMA | APROBACIÓN SENADO MEXICANO | APROBADO POR EL OTRO ESTADO | IDIOMAS OFICIALES | FECHA ENTRADA EN VIGOR | APLICABLE A PARTIR DEL | FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F |
|------------------|---|--------------|-------------------------------------|---|------------------------------|--------------------------------|------------------------|---------------------------------------|
| | | | FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F. | | | | | |
| SUIZA | | 3-AGO-1993 | 1-JUN-1994 15-JUN-1994 | ✓ | ESPAÑOL FRANCÉS | 8-SEP-1994 | 1-ENE-1995 | 24-OCT-1994 |
| | | 18-SEP-2009* | 29-ABR-2010 26-JUL-2010 | ✓ | ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS | 23-DIC-2010 | 01-ENE-2011 | 22-DIC-2010 |
| | TAILANDIA | ✓ | | | | | | |
| TURCAS Y CAICOS* | ▲ | | | | | | | |
| TURQUIA | | 17-DIC-2013 | 12-FEB-2015 13-MAR-2015 | ✓ | ESPAÑOL TURCO INGLÉS | 23-JUL-2015 | 01-ENE-2016 | 17-JUL-2015 |
| | UCRANIA | | 23-ENE-2012 | 19-ABR-2012 24-MAY-2012 | ✓ | ESPAÑOL UCRANIANO INGLÉS | 6-DIC-2012 | 01-ENE-2013 |
| URUGUAY | | 14-AGO-2009 | 07-SEP-2010 25-NOV-2010 | ✓ | ESPAÑOL | 29-DIC-2010 | 01-ENE-2011 | 28-DIC-2010 |
| | VANUATU* | | ✓ | | | | | |
| VENEZUELA | | 6-FEB-1997 | | ✓ | ESPAÑOL | | | |
| | CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL Y SU PROTOCOLO | | 27-MAY-2010 | 22-NOV-2011 31-DIC-2011 13-FEB-2012 ²⁶ | ✓ | INGLÉS FRANCÉS | 1-SEP-2012 | 1-ENE-2013 |

Fecha de firma de Modificación al Convenio.

26 Publicación de Fe de Erratas

Negociación finalizada de manera prematura debido a que ambos Estados son miembros de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal. Para consultar los países signatarios de dicha Convención abra el siguiente vínculo: www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_Convention.pdf

Tasas de retención para dividendos, intereses y regalías conforme a los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor

Tasas de retención para dividendos, intereses y regalías conforme a los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor (%)

| País | Participación sustancial | Dividendos | | | Intereses | | | Regalías | | |
|----------------------------|--------------------------------------|------------|---------|-----|---|---------------------------------------|---|---------------------------------------|---------|---------------------------------------|
| | | NMF | General | NMF | Sistema financiero | NMF | General | NMF | General | NMF |
| 1. Alemania | 5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 5 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 2. Australia | 0 ⁽³⁾ | --- | 15 | --- | 10 ⁽⁴⁾ | --- | 10 ⁽⁵⁾ /15 | --- | 10 | --- |
| 3. Austria | 5 ⁽⁶⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 4. Bahrein | --- | --- | --- | --- | 4.9 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 5. Barbados | 5 ⁽¹⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 6. Bélgica | 5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 ⁽⁶⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- |
| 7. Brasil | 10 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 15 | --- | 15 | --- | 15 | 10 ⁽⁸⁾ /15 ⁽¹⁰⁾ |
| 8. Canadá | 5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 9. Chile | 5 ⁽¹⁾ | --- | 10 | --- | 15 | 5 ⁽¹¹⁾ | 15 | 10 ⁽¹²⁾ | 15 | 10 ⁽¹³⁾ |
| 10. China | 5 | --- | 5 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 11. Colombia | --- | --- | --- | --- | 5 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 12. Corea | 0 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 5 ⁽²⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- |
| 13. Dinamarca | 0 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 5 ⁽²⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- |
| 14. Ecuador | 5 | --- | 5 | --- | 10 ⁽²⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- |
| 15. Emiratos Árabes Unidos | --- | --- | --- | --- | 4.9 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 16. España | 5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 ⁽²⁾ | 5 ⁽¹⁶⁾ /10 ⁽¹⁷⁾ | 15 | 5 ⁽¹⁸⁾ /10 ⁽¹⁹⁾ | 10 | --- |
| 17. Estados Unidos | --- | --- | 10 | --- | 4.9 ⁽¹¹⁾ /10 ⁽¹²⁾ | --- | 4.9 ⁽¹³⁾ /10 ⁽¹⁴⁾ /15 | --- | 10 | --- |
| 18. Estonia | --- | --- | --- | --- | 4.9 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 19. Finlandia | --- | --- | --- | --- | 10 ⁽²⁾ | --- | 10 ⁽²⁵⁾ /15 | --- | 10 | --- |
| 20. Francia | 5 ⁽¹⁾ /15 ⁽¹⁶⁾ | --- | --- | --- | 15 | 5 ⁽¹⁷⁾ | 15 | 5 ⁽¹⁸⁾ /10 | 15 | 10 ⁽¹⁹⁾ |
| 21. Grecia | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 22. Hong Kong | --- | --- | --- | --- | 4.9 ⁽¹⁸⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 23. Hungría | 5 ⁽²⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 24. India | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 25. Indonesia | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 26. Irlanda | 5 ⁽¹⁾ | --- | 10 | --- | 5 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 27. Islandia | 5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 28. Israel | 5 ⁽¹⁾ /10 ⁽¹⁶⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 29. Italia | 15 | --- | 15 | --- | 15 | 10 ⁽¹¹⁾ | 15 | 10 ⁽¹²⁾ | 15 | --- |
| 30. Japón | --- | --- | 15 | --- | 10 ⁽⁴⁾ | --- | 10 ⁽⁵⁾ /15 | --- | 10 | --- |
| 31. Kuwait | --- | --- | --- | --- | 4.9 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 32. Letonia | 5 ⁽¹⁾ | --- | 10 | --- | 5 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 33. Lituania | 0 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 34. Luxemburgo | 5 ⁽¹⁴⁾ /8 ⁽¹⁵⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 35. Malta | --- | --- | --- | --- | 5 ⁽²⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |

| | | | | | | | | | | |
|-----------------------------|---|--|---|-----|---------------------------------------|-----|---|-----|----|-----|
| 36. Noruega | --- ⁽²⁰⁾ | --- | 15 | --- | 10 ⁽²²⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- |
| 37. Nueva Zelandia | 15 | --- ⁽³⁶⁾ /5 ⁽³⁷⁾ | 15 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 38. Países Bajos | 5 ⁽³⁸⁾ | --- | 15 | --- | 5 ⁽³⁹⁾ | --- | 5 ⁽⁴⁰⁾ /10 | --- | 10 | --- |
| 39. Panamá | 5 ⁽⁴¹⁾ | --- | 7.5 ⁽⁴²⁾ | --- | 5 ⁽⁴³⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 40. Perú | 10 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 15 | --- | 15 | --- | 15 | --- |
| 41. Polonia | 5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 ⁽³⁹⁾ | --- | 10 ⁽⁴¹⁾ /15 | --- | 10 | --- |
| 42. Portugal | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 43. Qatar | --- ⁽¹⁵⁾ | --- | --- ⁽¹⁵⁾ | --- | 5 ⁽³⁰⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 44. Reino Unido | --- ⁽⁴⁴⁾ /15 ⁽⁴⁵⁾ | --- | --- ⁽⁴⁴⁾ /15 ⁽⁴⁵⁾ | --- | 5 ⁽²¹⁾ /10 ⁽²²⁾ | --- | 5 ⁽²³⁾ /10 ⁽²⁴⁾ /15 | --- | 10 | --- |
| 45. República Checa | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 46. República Eslovaca | --- ⁽¹⁵⁾ | --- | --- ⁽¹⁹⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 47. Rumania | 10 | --- | 10 | --- | 15 | --- | 15 | --- | 15 | --- |
| 48. Rusia | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 49. Singapur | --- ⁽¹⁵⁾ | --- | --- ⁽¹⁹⁾ | --- | 5 ⁽²⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- |
| 50. Sudáfrica | 5 ⁽³⁾ | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 51. Suecia | --- ⁽¹⁵⁾ /5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 ⁽²²⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- |
| 52. Suiza | --- ⁽⁴⁴⁾ | --- | 15 | --- | 5 ⁽³⁹⁾ | --- | 5 ⁽⁴⁰⁾ /10 | --- | 10 | --- |
| 53. Turquía ⁽⁴⁶⁾ | 5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- | 15 | --- | 10 | --- |
| 54. Ucrania | 5 ⁽¹⁾ | --- | 15 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |
| 55. Uruguay | 5 | --- | 5 | --- | 10 | --- | 10 | --- | 10 | --- |

NMF: Nación más favorecida.

¹ Ver artículo 10, párrafo 2, inciso a) del Convenio correspondiente.

² Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a) del Convenio correspondiente.

³ Ver artículo 10, párrafo 2, inciso (a) del Convenio correspondiente.

⁴ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso (a), subincisos (i) y (iii) del Convenio correspondiente.

⁵ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso (a), subincisos (ii) y (iv) del Convenio correspondiente.

⁶ Ver artículo 10, apartado 2, inciso a).

⁷ Posibilidad de imposición en residencia.

⁸ Ver artículo 11, párrafo 3.

⁹ Ver párrafo 5 del Protocolo del Convenio entre México y Brasil, en relación con el artículo 12, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 1 de enero de 2007, por virtud de *Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África*

Este documento tiene fines meramente informativos. Su publicación no otorga derechos al beneficiario.

do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda (Por regalías distintas a las provenientes de marcas de industria y comercio, inclusive con relación a cualquier rendimiento de asistencia técnica y de servicios técnicos).

¹⁰ *Ibidem*. (Por regalías provenientes del uso de marcas de industria o de comercio).

¹¹ Ver párrafo 3 del Protocolo del Convenio entre México y Chile, en relación con el artículo 11, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 1 de enero de 2004, por virtud del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (Por intereses derivados de préstamos otorgados por bancos o compañías de seguros).

¹² *Ibidem*. (Por intereses derivados de bonos y valores regular y sustancialmente negociados en una bolsa de valores reconocida y los intereses provenientes de ventas a crédito otorgados al comprador por el vendedor de maquinaria y equipo).

¹³ Ver párrafo 4 del Protocolo del Convenio entre México y Chile, en relación con el artículo 12, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 1 de enero de 2004, por virtud del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

¹⁴ Ver artículo 10, párrafo 1, en relación con el párrafo 2 del Protocolo.

¹⁵ Imposición exclusiva en residencia.

¹⁶ Ver párrafo 4 del Protocolo del Convenio entre México y España, en relación con el artículo 11, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, sucesivamente, a partir del 13 de octubre de 1994, por virtud del Convenio entre México y los Países Bajos; del 15 de diciembre de 1994 y del 15 de diciembre de 1997, por virtud del Convenio entre México y Reino Unido, y del 22 de diciembre de 1997, por virtud del Convenio entre México y Dinamarca (Cuando el beneficiario efectivo sea un banco o una institución de seguros).

¹⁷ *Ibidem*. (Tratándose de intereses pagados sobre préstamos de cualquier clase otorgados por un banco u otra institución financiera, incluidos los bancos de inversión y de ahorro e instituciones de seguros. La tasa del 10% también será aplicable si los intereses son pagados por bancos).

¹⁸ *Ibidem*. (Cuando se trate de intereses obtenidos de bonos y títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido).

¹⁹ *Ibidem*. (Si los intereses son pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo enajenante de la maquinaria y equipo en relación con una venta a crédito).

²⁰ Ver artículo 10, párrafo 3 del Convenio correspondiente.

²¹ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso (i) del Convenio correspondiente.

²² Ver artículo 11, párrafo 2, inciso b), subinciso (i) del Convenio correspondiente.

²³ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso (ii) del Convenio correspondiente.

²⁴ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso b), subinciso (ii) del Convenio correspondiente.

²⁵ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subincisos (i) y (ii).

²⁶ Ver artículo 10, párrafo 2, inciso b).

²⁷ Ver párrafo 6 del Protocolo del Convenio entre México y Francia, en relación con el artículo 11, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, sucesivamente, a partir del 21 de septiembre de 1992, por virtud del Convenio entre México y Suecia; del 2 de junio de 1994, por virtud del Convenio entre México y Reino Unido y del 22 de octubre de 1998, por virtud del Convenio entre México e Irlanda (Si el beneficiario efectivo es un banco o una institución de seguros).

²⁸ *Ibidem*. (Intereses que deriven de bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido).

²⁹ Ver párrafo 6 del Protocolo del Convenio entre México y Francia, en relación con el artículo 12, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 21 de septiembre de 1992, por virtud del Convenio entre México y Suecia.

³⁰ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso (a) del Convenio correspondiente.

³¹ Ver párrafo 6 del Protocolo del Convenio entre México e Italia, en relación con el artículo 11, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 27 de diciembre de 2001, por virtud del Convenio entre México y Luxemburgo.

³² Ver artículo 10, párrafo 2, inciso (c).

³³ Ver artículo 10, párrafo 2, inciso (b).

³⁴ Ver artículo 10, párrafo 2, inciso a), subinciso i).

³⁵ Ver artículo 10, párrafo 2, inciso b), subinciso i).

³⁶ Ver párrafo 9 del Protocolo del Acuerdo entre México y Nueva Zelandia, en relación con el artículo 10, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 1 de mayo de 2010, por virtud de *Convention between Australia and New Zealand for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and fringe benefits and the prevention of fiscal evasion* (Sin gravamen si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos 80% de las acciones con derecho a voto de la sociedad pagadora en un período de 12 meses cuando la clase principal de acciones del beneficiario efectivo coticen en una bolsa de valores reconocida u otorguen el derecho a recibir beneficios equivalentes respecto a dichos dividendos).

³⁷ *Ibidem*. (Si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos 10% de acciones con derecho a voto de la sociedad pagadora).

³⁸ Ver artículo 10, párrafo 2, inciso a), en relación con el párrafo X del Protocolo.

³⁹ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso i) del Convenio correspondiente.

⁴⁰ Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso ii) del Convenio correspondiente.

⁴¹ Ver artículo 10, apartado 2, inciso a), en relación con el párrafo 10, inciso H) del Protocolo.

⁴² Ver artículo 10, apartado 2, inciso b), en relación con el párrafo 10, inciso H) del Protocolo.

⁴³ Ver artículo 11, apartado 2, inciso a).

⁴⁴ Exención en fuente.

⁴⁵ Ver artículo 10, párrafos 1 y 2, inciso b).

⁴⁶ Aplicable a partir del 1 de enero de 2016.

Bibliografía

El contenido fue obtenido principalmente de la presentación de funcionarios del SAT. En el “Taller para Maestros de Derecho Internacional Publico”, celebrado el 24 de junio de 2016 en la SRE. Asi como informacion de la SE y OCDE

Cualquier error o impresión en el entendimiento del trabajo es imputable en forma exclusiva al autor de este curso.



COFIDE® CAPACITACIÓN
EMPRESARIAL

 Cofide SC

 Cofide SC

 COFIDE

Muchas Gracias por su participación

01(55) 4630.4646
www.cofide.mx