



INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL

**ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACION
UNIDAD TEPEPAN**

SEMINARIO:

**APLICACIÓN DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LOS IMPUESTOS DEL
SISTEMA MEXICANO**

TEMA:

PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION, EXAMEN DE UN CASO MÉXICO – ESPAÑA

**INFORME FINAL PARA OBTENER EL TITULO DE
CONTADOR PÚBLICO.**

QUE PRESENTAN:

NANCY CORTINA BARRERA

CARLOS RODOLFO ESQUIVEL ORTIZ

FERNANDO GORDILLO GERVACIO

MISAEEL HERNANDEZ MENDOZA

JOSE FEDERICO REYES OSORIO

CONDUCTORES:

LIC: RAFAEL QUEVEDO GARCIA

LIC. CARMEN ESTÉVEZ GUADARRAMA

AGRADECIMIENTOS

A LA ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN

Honorable ESCA TEPEPAN, te agradecemos por permitirnos formar parte de ti, por la preparación, enseñanza y desarrollo como personas integrales y profesionales responsables, capaces de asumir retos y colocar en alto tu nombre, mediante nuestro desempeño profesional. Con respeto y admiración por hacer realidad una de nuestras metas más importantes en nuestra vida, ser CONTADOR PUBLICO.

AL INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL

Gracias por brindarnos la oportunidad de ser parte de esta gran institución y habérsenos confiado la responsabilidad y privilegio de formar parte de la comunidad politécnica, formando profesionistas exitosos en este país; con un compromiso de honestidad, servicio y calidad, por esto en cualquier lugar reconoceremos “El orgullo de ser politécnico”.

A LOS PROFESORES

Lic. Rafael Quevedo García y Lic. María del Carmen Esteves Guadarrama, agradecemos la excelencia académica que nos brindaron, por la entrega, dedicación y experiencias compartidas y por contribuir a la formación de profesionistas, siendo así merecedores de nuestra admiración y respeto.

A MIS FAMILIARES

Con la mayor gratitud a quienes me formaron con fe y amor, por los esfuerzos realizados, el apoyo moral, comprensión y confianza esperando que comprendas que mis logros son también tuyos e inspirados en ti. Porque gracias a su cariño y consejos he llegado a realizar dos de mis más grandes metas en la vida. La culminación de mi carrera profesional y el hacerlos sentirse orgullosos de esta persona que tanto los ama.

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I.	
BASES DEL CONCEPTO DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN	
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	9
1.1.1 Posibles Soluciones	9
1.1.2 Ventajas y Desventajas	10
1.2. LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL	10
1.2.1 Concepto	10
1.2.2 Doble Imposición Jurídica y Doble Imposición Económica	11
1.3. TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN	11
1.3.1 Aspectos Generales	11
1.3.2 Tipo de Tratados	11
1.3.3. Marco Legal	12
1.3.4 Procedimiento Para la Elaboración de Tratados	14
CAPÍTULO II.	
MODELOS DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION	
2.1. MODELO DE LA OCDE	19
2.1.1 Antecedentes Históricos de la OCDE	19
2.1.2. Modelo de la OCDE	20

2.1.3 Disposiciones del Modelo de la OCDE	20
2.1.4. Ventajas y Desventajas	21
2.2. MODELO DE LA ONU	21
2.2.1. Antecedentes	21
2.2.2. Aspectos del Modelo	22
2.3 COMPARATIVO ENTRE LOS MODELOS DE LA OCDE Y LA ONU	24
CAPÍTULO III.	
DISPOSICIONES IMPOSITIVAS MEXICANAS, CON EFECTO EN MATERIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL	
3.1 DERECHO INTERNACIONAL	38
3.2. CONVENCIÓN SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS	38
3.2.1 Conceptos Básicos	38
3.2.2 Procedimientos de Elaboración	40
3.2.3. Reservas	41
3.2.4. Aplicación e Interpretación	43
3.2.5 Terceros Estados	45
3.2.6 Enmienda	45
3.2.7 Nulidad, Suspensión de la Aplicación y Terminación de los Tratados	45
3.3. LOS TRATADOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO	46
3.4. LEYES ORDINARIAS	49

3.5 REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADOS POR MÉXICO	50
3.5.1. Regla General de Interpretación.	50
3.5.2. Medios de Interpretación Complementarios.	51
3.6 ASPECTOS GENERALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL	53
3.6.1 Fuentes de Riqueza Territorial	53
3.6.2. Residencia	56
3.6.3. Domicilio Fiscal	57
3.6.4. Establecimiento Permanente	59
CAPÍTULO IV.	
TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN MÉXICO-ESPAÑA	
4.1 AMBITO SUBJETIVO	61
4.2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS	61
4.3 DEFINICIONES GENERALES	62
4.4 RESIDENTES	64
4.5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	65
4.6 BENEFICIOS EMPRESARIALES	68
4.7 RENTAS INMOBILIARIAS	70
4.8 NAVEGACIÓN MARÍTIMA Y AÉREA	71
4.9 EMPRESAS ASOCIADAS	71
4.10 DIVIDENDOS	75

CAPÍTULO V.

DE LOS INTERESES Y OTROS REGIMENES

5.1 INTERESES	78
5.2 CANONES O REGALIAS	82
5.3 GANANCIAS DE CAPITAL	84
5.4 TRABAJOS INDEPENDIENTES	87
5.5 TRABAJOS DEPENDIENTES	89
5.6 PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS	91
5.7 ARTISTAS Y DEPORTISTAS	91
5.8 PENSIONES	93
5.9 FUNCIONES PÚBLICAS	93
5.10 ESTUDIANTES	94
5.11 OTRAS RENTAS	95
5.12 PATRIMONIO	95
5.13 MÉTODO DE LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	96
5.14 NO DISCRIMINACIÓN	119
5.15 PROCEDIMIENTO AMISTOSO	120
5.16 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	121
5.17 AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES	122
5.18 ENTRADA EN VIGOR	122

5.19 DENUNCIA	122
5.20 PROTOCOLO	123
CASO PRÁCTICO	126
CONCLUSIONES	156
BIBLIOGRAFÍA	157

INTRODUCCIÓN

DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, APLICACIÓN AL CASO MEXICO – ESPAÑA

La doble tributación se origina en casos de personas que se encuentran sometidas a la potestad tributaria de dos países, lo que produce resultados injustos y además para el desarrollo de las actividades económicas.

Esta ha sido motivo de atención por parte del legislador mexicano así como la mayor parte de los países. Incluso se han estructurado “Modelos de Tratados”, entre los que se destaca el de la Organización de las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, este último y sus comentarios son instrumento auxiliar para la interpretación, conforme a las reglas generales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así el objeto general del presente trabajo es el estudio y aplicación de los tratados para evitar la doble tributación a las situaciones reales, tomado el caso del Tratado México – España conjuntamente con la Ley del ISR Mexicana.

La metodología fue bibliográfica documental, utilizando las disposiciones del ISR y de los Modelos Internacionales.

De las tres partes que integran el presente informe, la primera se dedica al planteamiento del tratado de la doble Tributación Internacional y de la comparación entre los Modelos de la Organización de las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

El siguiente se toma el Tratado México – España, agregando además la regulación de cada fuente de ingresos de acuerdo a la Ley del ISR.

CAPÍTULO I.

BASES DEL CONCEPTO DE LA DOBLE TRIBUTACION

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Dentro de los impuestos podemos encontrar que la doble tributación se da fundamentalmente en los impuestos a la renta y al patrimonio.

Teóricamente existen dos posibilidades en que los estados determinan que rentas van a gravar. Gravan a los sujetos residentes o nacionales de su país por la integridad de sus rentas sin importar donde se producen; o, gravan las rentas producidas en su territorio sin importar la residencia, domicilio o nacionalidad de los sujetos que la generan.

Los países latinoamericanos han utilizado este último criterio ya que esto favorecería el cobro del tributo a los inversionistas extranjeros que realizan operaciones dentro del país.

Las situaciones más comunes de los conflictos de la doble tributación se pueden dar, cuando ambos países consideran que la fuente que genera la renta se encuentra en su país; también es el caso cuando el país grava la renta del contribuyente y a su vez el otro estado grava también a alguno de estos sujetos en base al criterio de la fuente donde se origina la renta. Siendo este caso se puede lo usual es que el estado que utiliza el criterio territorial acepte un crédito fiscal por el impuesto pagado en el extranjero.

Las empresas multinacionales, son aquellas que están más expuestas a sufrir los efectos negativos de la doble tributación; suelen apelar el dominio “planeamiento tributario” a fin de lograr un menor pago.

1.1.1. Posibles soluciones.

Hay dos formas más comunes para conseguir aminorar las diversas cargas tributarias que se dan a través del endeudamiento o lo que se conoce como “precios de transferencia”.

En el caso de los intereses que se pagan por una deuda son deducibles para la determinación del impuesto sobre la renta. Si una empresa local consigue un préstamo de una empresa extranjera, los intereses que paguen serán un gasto que disminuye el monto de su renta gravada y, consecuentemente, de su impuesto. Por otro lado, si el préstamo es proporcionado por la matriz o empresa vinculada, lo normal es que tratándose de recursos propios no se admita el gasto, o los intereses que gravan con la misma tasa que la utilidad.

El mecanismo más utilizado a nivel internacional para eludir esta consecuencia, es a través de lo denominado como back-to-back. El cual consiste en obtener un préstamo de un banco a favor de una

subsidiaria y, a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco. Para la empresa la ganancia se encuentra en que mediante ésta triangulación los intereses que recibe están sujetos a un impuesto menor que el que le correspondería de otorgar el préstamo directamente a la subsidiaria.

Otra forma de conseguir que se disminuyan las ganancias de una empresa multinacional es en función de los precios que cobran por bienes y servicios a empresas relacionadas. Los valores de transacción entre dos empresas independientes quedan determinados por el mercado y la natural contraposición de intereses de sus agentes. Si las empresas que negocian están vinculadas entre sí pueden acordar el precio de transferencia.

Así, si se cobra más por un bien o servicio esa mayor renta estará gravada en un país con menor incidencia tributaria, y el mayor gasto que representa para la empresa adquirente le ayudará a tener un menor impuesto en aquel país donde la incidencia tributaria es mayor.

1.1.2 Ventajas y Desventajas.

Ventajas {
Generan un ambiente favorable a la inversión.
Consolidan un marco legal seguro y predecible.
Son instrumentos que pueden usar además las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional.

Desventajas {
Facilitan que la administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales.
La pérdida de recaudación es una desventaja asociada a la celebración de los convenios para la doble imposición.
Todo Convenio para evitar la doble tributación, conlleva necesariamente a un menor ingreso fiscal por la renuncia parcial o gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, tales como dividendos, intereses o regalías.

1.2. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

1.2.1. Concepto.

La doble imposición internacional es definida como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha adoptado el siguiente concepto: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado

de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a misma materia imponible y por el mismo tiempo.”

1.2.2 Doble Imposición Jurídica y Doble Imposición Económica.

La doble imposición económica es utilizada para describir aquellas situaciones en las cuales una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo periodo, pero por parte de contribuyentes distintos y a impuestos diferentes pero que recaen sobre la misma materia imponible, éste fenómeno se ha determinado como “ausencia de identidad en el sujeto” diferenciándolo de la doble imposición jurídica donde existe identidad en el sujeto pasivo en los dos impuestos.

Así, por ejemplo, se presenta la doble imposición jurídica en el lugar de residencia, mientras que otro Estado desconoce la personalidad Jurídica de la entidad y grava la renta o el capital en cabeza de un accionista residente en su territorio.

1.3. TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.

1.3.1 Aspectos Generales.

Un Tratado internacional es un acuerdo escrito entre ciertos sujetos de Derecho Internacional y que se encuentra regido por este, que puede constar de uno o varios instrumentos jurídicos conexos, y siendo indiferente su denominación. Como acuerdo implica siempre que sean, como mínimo, dos personas jurídicas internacionales quienes concluyan un Tratado internacional. Por ejemplo los gobernantes de cada país se reúnen para ponerse de acuerdo con sus límites de países para no tener problemas con sus territorios.

1.3.2. Tipos de Tratados.

Según el número de Estados que formen parte, los Tratados internacionales pueden ser: bilaterales o multilaterales. Los últimos se subdividen en generales, (que tienen vocación de universalidad), y restringidos (limitados a un número reducido de estados por motivos diversos: militares, geográficos, económicos).

Según la materia, pueden ser: Tratados comerciales, políticos, culturales, humanitarios, sobre derechos humanos, o de otra índole.

Según el tipo de obligaciones creadas diferenciamos entre: Tratados-Ley y Tratados-Contrato.

Por la índole de los sujetos participantes, distinguimos: Tratados entre Estados, entre Estados y Organizaciones internacionales, y entre Organizaciones internacionales.

Por su duración: se diferencian entre Tratados de duración determinada y Tratados de duración indeterminada.

Según la posibilidad de hacerse parte sin haber tomado parte en su negociación: Tratados abiertos y cerrados. Estos últimos no admiten nuevos miembros, por lo que su admisión implica la celebración de un nuevo Tratado.

Por su forma de conclusión, podemos encontrar: Tratados concluidos de forma solemne y Tratados concluidos de forma simplificada que luego son enviados por el Poder Ejecutivo al Poder Legislativo para opinión y aceptación.

La Doble Tributación Internacional es el fenómeno que se da cuando uno o mas países o estados pretenden tener potestad de gravar una determinada renta sobre un mismo hecho económico. Esta carga tributaria puede dar lugar a la doble tributación lo cual representaría normalmente un obstáculo serio a la inversión extranjera tanto activa como pasiva, así como el desarrollo del comercio de servicios, transferencias de tecnología y la movilidad del trabajo.

Se entiende que un Tratado fiscal, es el acuerdo que tiene un objeto exclusivo o esencialmente fiscal, mediante el cual los países firmantes acuerdan a que solo uno de ellos cobrará el impuesto correspondiente o bien que sea una imposición compartida. Los Acuerdos para Evitar la Doble Tributación buscan que el contribuyente no sea gravado por impuestos de naturaleza equiparable y en un mismo período, por dos o más países.

Estos acuerdos ofrecen los siguientes beneficios:

Evitar la doble tributación	Reducir las cargas fiscales por consolidación de ingresos
Evitar la evasión de impuestos	Reducir los impuestos por dividendos

1.3.3 Marco Legal.

Los Tratados tienen su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el Artículo 89 Fracción X, otorga al Presidente de la República la facultad de celebrarlos, el Artículo 76 Fracción I, reconoce a la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión la facultad de aprobarlos y, el Artículo 133 establece que los Tratados son Ley Suprema de toda la Unión si están de acuerdo con la propia Constitución.

Los Tratados se celebran entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o más sujetos de Derecho Internacional Público. Los Tratados pueden ser firmados no solo por el Presidente de la República sino también por la persona que aquel funcionario autorice para ese efecto mediante un Pleno

Poder. Una vez aprobado por el Senado de la República el texto del Tratado se publicara en el Diario oficial de la Federación para que pueda entrar en vigor.

De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 133 de la Constitución, las Leyes federales y los Tratados son Ley suprema de la nación y tienen por tanto, la misma jerarquía; además de establecer la jerarquía legislativa en el sistema jurídico mexicano, esta disposición define el nivel en el cual deben de considerarse los Tratados, con respecto al resto de la normatividad.

De ahí que en todo caso un Tratado pueda modificar una Ley federal, como lo señalan, por ejemplo, el Código Civil Federal (Artículo 12), el Código Penal Federal (Artículo 6) y el Código Fiscal de la Federación (Artículo 1).

La Constitución mexicana vigente hace referencia a los Tratados o convenciones internacionales en los Artículos 15, 18, 76, fracción I; 89, fracción X; 104, fracción I, 117, fracción I y 133. La celebración de un Tratado se integra en nuestro derecho público interno por la concurrencia de dos voluntades, como son la del Presidente y la del Senado, tomada la de este último por la mayoría de votos de los presentes.

El Artículo 15 constitucional, restringe las facultades del Poder Ejecutivo y del Senado para celebrar Tratados. De igual manera el Artículo 89 constitucional, habla de las facultades del Presidente con respecto a la celebración de Tratados. En cuanto al Senado sus facultades se encuentran establecidas en el Artículo 76 fracción I. Por su parte, el Artículo 117 en su fracción I dispone la prohibición de los Estados para la celebración de Tratados.

Esta prohibición a las entidades federativas resulta congruente con la naturaleza jurídica del Estado federal mexicano, ya que los Estados miembros carecen de personalidad jurídica para actuar como sujetos del Derecho Internacional.

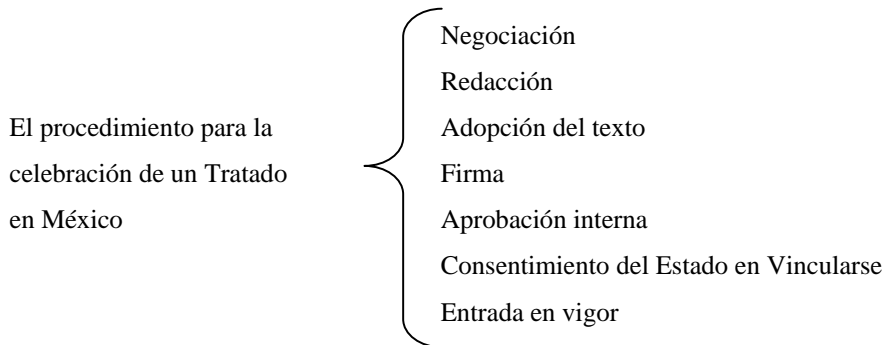
De acuerdo con nuestro sistema jurídico, el Ejecutivo Federal puede celebrar Tratados internacionales, y tales Tratados sólo requieren de la aprobación del Senado, sin que sea necesaria la intervención de otro órgano para que el Presidente pueda ratificarlos o adherirse a ellos en el ámbito internacional.

Ley sobre la celebración de Tratados Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 2 de enero de 1992, la Ley sobre la Celebración de los Tratados tiene por objeto regular la celebración de los Tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional, estableciendo en su Artículo 2º que se entiende por Tratado:

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

“Aprobación: el acto por el cual el senado aprueba los Tratados que celebra el Presidente de la República.”

1.3.4 Procedimiento para la Elaboración de Tratados.



En el caso de México, las delegaciones para negociar un Tratado bilateral se integran generalmente por funcionarios de las dependencias sustantivas competentes en la materia del Tratado y de la Secretaría de Relaciones Exteriores; en ocasiones, se designa como asesores a particulares expertos en la materia. Para negociar el texto de un Tratado no se requiere plenos poderes, ya que basta que se acredite a los negociadores por la vía diplomática, es decir, mediante una nota de la cancillería o de la embajada correspondiente a la cancillería del país con el que va a negociar.

En México, la jefatura y la integración de una delegación para negociar un Tratado, por lo general, son convenidas entre la SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES y la dependencia o dependencias que intervienen en las negociaciones. Las delegaciones también deben acordar la forma que revestirá el Tratado, es decir, si será formal para ambas partes, si sólo será formal para una de ellas, o bien, si será un Tratado en forma simplificada. Esto debe convenirse de acuerdo con lo que disponga la legislación de ambos países.

El texto adoptado se tendrá como texto definitivo y aunque de él no se desprende ninguna obligación jurídica para los Estados, los negociadores, antes de adoptarlo, deben obtener la autorización de las autoridades correspondientes pues, a menos que haya una razón que lo justifique, se considera falta de seriedad de un país solicitar reabrir las negociaciones para modificar un texto ya adoptado.

Terminadas las negociaciones, las delegaciones informan así a sus respectivos gobiernos, y éstos, si no surge ningún impedimento, se ponen de acuerdo sobre el lugar y la fecha en que ha de firmarse el Tratado, siempre a reserva de ratificación.

En algunos casos, para esta firma es necesario contar con plenos poderes. La fecha de la firma se acuerda, según la mutua conveniencia de las partes. En ocasiones, se aprovecha la visita de un jefe de Estado o de gobierno, o de algún otro funcionario, para firmar el Tratado; sin embargo, sólo excepcionalmente son los jefes de Estado o de Gobierno los que lo firman, pues normalmente lo hacen los ministros, los secretarios

de Estado o los embajadores, en lo que respecta a las personas que han de firmar el Tratado, desde luego que cada parte es libre de designar al funcionario, o funcionarios, que estime conveniente pero siempre se procura que sean equivalentes en rango con el o los que designe la otra parte.

Cuando el Tratado se firma en México, comúnmente es el secretario de Relaciones Exteriores quien lo hace, aunque también se acostumbra que lo firme el titular de la dependencia sustantiva competente, o bien los dos.

La SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES envía los Tratados a la consideración del Senado de la República. Cada Tratado se acompaña de un memorándum que contiene los antecedentes del Tratado y se explica su contenido si así se estima conveniente; las razones que se tuvieron para celebrarlo y los beneficios que se esperan de él. En ocasiones, los funcionarios de la Secretaría de Relaciones Exteriores y demás dependencias que intervinieron en la negociación se entrevistan con los senadores para aclararles cualquier duda sobre el Tratado.

El envío de los Tratados a la Cámara de Senadores se efectúa a través de la Secretaría de Gobernación en cumplimiento de lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública con respecto a las relaciones entre el Poder Ejecutivo y los otros poderes, es decir, que corresponde a la Secretaría de Gobernación servir de enlace entre los poderes de la Unión.

Para ese efecto, el Secretario de Relaciones Exteriores le envía un oficio al Secretario de Gobernación, acompañado de dos copias certificadas del texto en español del Tratado, y de copias del memorándum de antecedentes, en el cual le pide que, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en la fracción I del Artículo 76 de la Constitución Política, haga llegar a la Cámara de Senadores una de las copias del Tratado así como una del memorándum.

En cuanto al proceso legislativo, en este caso el Senado tiene como propósito fundamental el análisis, discusión y aprobación de los Tratados. El proceso legislativo se rige por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Orgánica, el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y por los acuerdos parlamentarios adoptados por la mayoría de los miembros de la Cámara.

Si después de considerar el Tratado, el Senado le da su aprobación, emite un decreto en ese sentido; el cual se publica en el Diario Oficial de la Federación. Ese decreto se limita a decir que se aprueba el Tratado, pues no se publica su texto. El decreto del Poder Ejecutivo que autoriza la publicación en el Diario Oficial del decreto emitido por el Senado, va firmado por el Presidente de la República y refrendado por el Secretario de Gobernación.

Después de que se publica en el Diario Oficial el decreto de aprobación, el Poder Ejecutivo ya está en condiciones de ratificar el Tratado. Para ello, se prepara lo que se llama el instrumento de ratificación, el

cual va firmado por el Presidente de la República y refrendado siempre, cualquiera que sea la materia del Tratado, por el secretario de Relaciones Exteriores. Por este documento, como su nombre lo indica, el Presidente de la República ratifica o confirma lo hecho en su nombre al firmarse el Tratado y promete cumplirlo y observarlo, y hacer que se cumpla y observe.

La formación de Leyes, aprobación de Tratados y decretos dan inicio con base en el Reglamento de Debates sobre la forma intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA DE ECONOMIA.

Es igual que el antes descrito y se incorporarán los siguientes rubros. Para la aprobación de un Tratado Internacional en Materia Económica se observarán los siguientes objetivos:

- Contribuir a mejorar la calidad de vida y el nivel de bienestar de la población mexicana;
- Propiciar el aprovechamiento de los recursos productivos del país;
- Promover el acceso de los productos mexicanos a los mercados internacionales;
- Contribuir a la diversificación de mercados;
- Fomentar la integración de la economía mexicana con la internacional y contribuir a la elevación de la competitividad del país, y
- Promover la transparencia en las relaciones comerciales internacionales y el pleno respeto a los principios de política exterior de la fracción X del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Además se observará congruencia con los siguientes objetivos:

En materia de solución de controversias:

- Otorgar a los mexicanos y extranjeros que sean parte en la controversia el mismo trato conforme al principio de reciprocidad internacional;
- Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas, y
- Garantizar que la composición de los órganos de decisión aseguren su imparcialidad;

En materia de prácticas desleales de comercio exterior:

- Fomentar la libre competencia y buscar las sanas prácticas de competencia, y
- Prever y promover mecanismos para contrarrestar los efectos de las prácticas desleales de comercio de los países con los que se contrate;
- Fomentar el respeto de los derechos de propiedad intelectual;

- Impulsar el fomento y la protección recíproca de las inversiones y las transferencias de tecnología, generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional;
- Impulsar la eliminación o reducción de obstáculos innecesarios al comercio que sean incompatibles con la Ley y con los compromisos internacionales;
- Prever que las normas de los Tratados consideren las asimetrías, diferencias y desequilibrios así como las medidas correspondientes para compensarlas, y
- Los demás objetivos que correspondan a la naturaleza del Tratado.”

El procedimiento de aprobación cumplirá con las siguientes fases:

Al inicio de cada periodo ordinario de sesiones, el Senado, a través de las comisiones competentes, requerirá un informe a las Secretarías de Estado y a cualquier organismo de la administración pública federal que represente a México sobre el inicio de negociaciones formales de un Tratado.

El informe contendrá:

- Las razones para negociar así como las consecuencias de no hacerlo;
- Los beneficios y ventajas que se espera obtener de la negociación y la expectativa de cumplir con los objetivos de esta Ley que correspondan conforme al Tratado que se pretende celebrar, y
- Un programa inicial del proceso de negociación calendarizado.

Las comisiones a las que se turne el informe podrán crear, por cada Tratado, una subcomisión plural para dar seguimiento, proponer acciones legislativas, recabar y obtener información sobre el estado que guardan las negociaciones, entrevistar a servidores públicos, representantes de grupos de interés, peritos o cualquier persona que pueda aportar conocimientos y experiencia sobre las negociaciones.

Con base en la información sobre el avance de las negociaciones las comisiones a las que haya sido turnado el informe, o en su caso la subcomisión deberán requerir a las Secretarías de Estado y a cualquier organismo de la Administración Pública Federal que represente a México en las negociaciones, con la anticipación necesaria a la fecha determinada para la firma del Tratado correspondiente, un informe sobre el resultado final completo de las negociaciones, y sobre la forma en que se atendieron los objetivos de esta Ley.

El informe contará con una explicación amplia y detallada de: Los beneficios, alcances y compromisos que se obtuvieron en la negociación, así como las normas legales y administrativas que tendrían que modificarse de acuerdo con el Tratado.

El Senado de la República con base en la información emitirá si lo considera necesario, un Punto de Acuerdo, relativo al contenido del informe. Las Secretarías de Estado y cualquier organismo de la Administración Pública Federal encargado de la representación de México en las negociaciones deberán

presentar durante el periodo comprendido entre las fases informes periódicos, con base en el programa inicial, a las Comisiones Legislativas a las que haya sido turnado el informe de inicio de negociaciones, o en su caso, a la subcomisión correspondiente.

Las Comisiones, o en su caso la subcomisión, estarán facultadas para requerir y obtener información, así como allegarse de estudios que realice el personal a su cargo o los que requieran a las dependencias competentes del Poder Ejecutivo podrán citar a comparecencia a los funcionarios.

Para la aprobación de un Tratado ya firmado deberá presentarse al Senado dicho Tratado, así como un escrito con todas las acciones administrativas para aplicar los objetivos que correspondan conforme al Tratado de que se trate; una explicación de cómo la aprobación del Tratado afectará las Leyes y reglamentos de México, los rubros que México concedió durante la negociación, la forma en que se cumplirán los objetivos que correspondan conforme al Tratado firmado, la manera en que el Tratado cumple con los intereses de México, y las reservas que los países miembros del Tratado establecieron y las razones.

El Senado de la República, o en su caso la Comisión Permanente deberá turnar el Tratado a las comisiones competentes, en la sesión siguiente a la fecha en que el Ejecutivo Federal lo haya sometido al Senado.

Los ciudadanos y las organizaciones empresariales, ciudadanas y sindicales podrán emitir su opinión orales en audiencia pública o por escrito ante el Senado de la República, salvo disposición legal en contrario.

CAPÍTULO II

MODELOS DE LOS TRATADOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

MODELOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los Convenios de Doble Imposición, como normas de Derecho Internacional, deben ser interpretados de acuerdo con los Artículos 31 a 33 de la Convención de Viena, sobre el derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, que establece los principios generales de buena fe, de la primacía del texto y de tener en cuenta el objeto y el fin del Tratado.

Los modelos de convenios más utilizados mundialmente

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

Al objeto de lograr una completa visión de la historia de la lucha contra la doble imposición, vemos necesario decir lo siguiente.

2.1. MODELO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE).

2.1.1 Antecedentes Históricos de la OCDE.

Es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y ayudar a su desarrollo y al de los países no miembros. Se considera que la OCDE agrupa a los países más avanzados y desarrollados del planeta, siendo apodada como *club de países ricos*. Los países miembros son los que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial.

El principal requisito para ser país miembro de la OCDE es liberar progresivamente los movimientos de capitales y de servicios. Los países miembros se comprometen a aplicar los principios de: desbloqueo, no discriminación, trato nacional y trato equivalente. Sus principales objetivos son:

- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico.

- Favorecer la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.
- Realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.

Actualmente se encuentra al frente de la OCDE el mexicano José Ángel Gurría por el periodo comprendido de 2006 a 2012.

2.1.2 Modelo de la OCDE.

El primer Convenio para evitar la doble tributación entró en vigencia hace más de cien años y desde entonces los convenios han evolucionado mucho. Cuando un país contempla un programa de convenios, normalmente estudia los modelos y escoge una estrategia acorde con las circunstancias del país.

En este contexto fue donde la OCDE creó el modelo para evitar la doble imposición el cual consta de VII Capítulos, con un total de 31 Artículos, y hecho público en el año 1963. Este modelo, tiene la finalidad de aminorar o prevenir la doble imposición internacional entre los países considerados como desarrollados y sin lugar a dudas se ha convertido, desde su publicación en el modelo base para suscribir Tratados entre los países miembros de tal organización, y por supuesto, utilizado por países no miembros de la OCDE.

2.1.3 Disposiciones del Modelo de la OCDE.

El modelo de Tratado OCDE, primeramente determina quienes son las personas sometidas a las normas del modelo, en este caso, los sujetos afectados por ella, los llamados *residentes* de uno u otro de los países contratantes. Esta adhesión al principio de la residencia, es la que determina la potestad tributaria para que un país sometido a un Tratado, pueda imponer su potestad impositiva en las rentas generadas en más de un país. Esta regla en su aplicación no resulta absoluta, pues el modelo OCDE, incorpora la figura del *establecimiento permanente*.

El modelo de la OCDE, sugiere a cuales tipos de tributos deben ser aplicados, en su caso, hace mención a los impuestos a la renta y al capital, como también a los que gravan las ganancias de capital. El Convenio modelo generado por la OCDE, contiene enmiendas y explicaciones que se actualizan cada dos o tres años, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales.

En el Modelo de Convenio de la OCDE, se establecen los siguientes criterios sucesivos para la resolución de aquella situación en la que, en virtud de la normativa interna de cada Estado, una persona física sea considerada residente por los dos:

- a) La vivienda permanente.

- b) El centro de sus intereses vitales.
- c) Donde viva habitualmente.
- d) La nacionalidad.
- e) El común acuerdo entre los Estados contratantes

El modelo de la OCDE presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras.

La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un establecimiento permanente. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro.

Casi todos los países que participaron en el Modelo de Convenio de la OCDE han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del mismo. Ha de entenderse en la medida en que ciertos países han formulado reservas que los demás países miembros tendrán libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquellos de acuerdo con el principio de reciprocidad.

2.1.4 Ventajas y Desventajas.

La idea general es facilitar el comercio asimismo eliminar inquietudes tributarias en el país receptor, este país se beneficiará más cuando las empresas tengan una mayor presencia.

2.2. MODELO DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU).

2.2.1 Antecedentes.

La Organización de las Naciones Unidas (ONU) es la mayor organización internacional existente. Se define como una asociación de gobiernos global que facilita la cooperación en asuntos como el Derecho Internacional, la paz y seguridad internacional, el desarrollo económico y social, los asuntos humanitarios y los derechos humanos.

La ONU fue fundada el 24 de octubre de 1945 en San Francisco (California), por 51 países, al finalizar la Segunda Guerra Mundial, con la firma de la Carta de las Naciones Unidas. Desde su sede en Nueva York, Estados Unidos, los Estados miembros de las Naciones Unidas y otros organismos vinculados proporcionan consejo y deciden acerca de temas significativos y administrativos en reuniones periódicas celebradas durante el año. El Secretario General es Ban Ki-moon de Corea del Sur, que asumió el puesto el 1 de enero de 2007. La ONU posee 192 estados miembros, prácticamente todos los países soberanos

reconocidos internacionalmente. Hay excepciones como la Santa Sede (Vaticano), que tiene calidad de observador, y República de China-Taiwán (un caso especial).

La sede europea (segunda sede mundial) de la Organización de las Naciones Unidas se sitúa en Ginebra, Suiza. En 1980 las Naciones Unidas emite su modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal.

La Organización de las Naciones Unidas publicó ocho reportes titulados “Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Subdesarrollados” entre 1969 y 1980. Desde el primer reporte, se reconoció que:

El modelo para evitar la doble imposición de la ONU reconoce su origen en la utilización del modelo OCDE. En el año 1967, por iniciativa del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, la Secretaría General de aquel organismo, convocó a la conformación de un grupo de expertos de países desarrollados y en desarrollo, con el objeto de elaborar un modelo distinto que el de la OCDE.

El modelo de Tratado para evitar y prevenir la doble imposición de la ONU, fue concluido en el año 1979 y hecho público el año siguiente. Si bien es cierto, que el propósito fue de elaborar un modelo de Tratado más benigno que el de la OCDE, dada la desventaja para los países en desarrollo. El modelo de la ONU al final resultó una simple modificación parcial del modelo europeo.

2.2.2 Aspectos del Modelo.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, consta de VI Capítulos, con 29 Artículos. La metodología del instrumento, parte con la designación de sus destinatarios, criterio que la OCDE ya impuso, pues determina que el modelo será aplicado a las personas que sean *residentes* en los países integrantes. El modelo continua con la designación de cuales impuestos serán afectados al Convenio, de entre los cuales, los países integrantes deben acordar.

Asimismo, determina algunas definiciones generales, como el significado de persona, sociedad, empresa de un Estado Contratante, tráfico internacional y autoridades competentes. Estas afirmaciones se desprenden del contenido de los Artículos 1 y 2 del modelo ONU.

En su Artículo 3, el modelo, determina qué significa la expresión *residente*. Al respecto establece que es “aquella persona que en virtud de la legislación de ese país, está sujeta a impuestos en el país que lo considera como tal, por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo”. Sea que tales hechos se observe solamente en el país o en cualquiera de sus subdivisiones. Esta afirmación no difiere en nada de la definición de residente contemplada por el modelo OCDE.

El concepto de *establecimiento permanente*, tampoco ha sufrido modificación en relación a lo dispuesto por el modelo OCDE. Al respecto, el modelo ONU en su Artículo 5, inciso 1. Define al establecimiento permanente como “cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa. En los ejemplos citados por este Artículo, se observa que no hubo una considerable modificación con el modelo OCDE.

Así, las obras, construcciones, proyectos de instalación o montaje, actividades de inspección relacionadas a estos, siempre que tales obras, proyectos o actividades continúen durante un periodo superior de seis meses en uno de los países contratantes, será considerado un establecimiento permanente. Este ejemplo también es utilizado en el modelo OCDE, pero en él se requiere de un periodo superior al de la ONU, que es de doce meses de permanencia.

El modelo ONU, si bien se trata de una modificación del modelo OCDE, introdujo pequeños cambios que favorecen a los países donde se observa el hecho generador, es decir, a los países fuente de las ganancias. Esta postura es visible en la normativa establecida en el Artículo 6 del modelo de la ONU, pues establece que los ingresos percibidos por un residente de un país contratante por concepto de bienes raíces, situados en el otro país contratante, este último podrán grabar tales ganancias, pues en él se encuentra situado los bienes. El modelo OCDE, con similar redacción del ejemplo, determina que tales ingresos podrán gravarse en el país de residencia del contribuyente, y no así, en el lugar de ubicación del bien.

Las demás circunstancias incorporadas por el modelo ONU, como ser los beneficios de las empresas, de la navegación marítima y aérea, mayormente no han sufrido modificación alguna con el modelo de la OCDE. Esto se comprueba con los beneficios empresariales, en la se sigue la misma regla. A saber, si una empresa residente obtiene renta en el otro país, sin que ella derive de un establecimiento permanente, está sujeta a imposición por el Estado en el que tiene su residencia.

Lo mismo acontece con las empresas marítimas y aéreas por sus servicios prestados, en el que sus ingresos deben ser gravados por el Estado en el que se encuentre situada la sede de la dirección efectiva, que generalmente es el país de residencia.

La misma suerte ocurre con los dividendos, intereses y regalías. Estos, conforme al modelo ONU, no se ha apartado de las disposiciones que en tal sentido la OCDE ya había establecido. En tales supuestos, el modelo de la ONU determina que sea el país que se beneficia de tales rentas el que debe someter a imposición dichos beneficios, y no el país de la fuente, cuando sean abonados a residentes del otro país contratante. Esta regla no es absoluta, pues el país de la fuente, también se encuentra facultado para someter a imposición, pero con limitación.

Si bien con el modelo ONU su propósito era crear un modelo de Tratado tributario que sea más compatible con las políticas tributarias de los países subdesarrollados, más bien consistió en una

modificación del modelo OCDE. El modelo de la ONU, últimamente, está sirviendo de base para las sucesivas negociaciones de Tratados tributarios amplios por países sudamericanos.

Era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países desarrollados y subdesarrollados, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

El modelo de la ONU, pone más énfasis en los derechos de los países donde proviene la renta, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país, pueden operar sin pagar impuestos en el país de donde proviene la renta, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

2.3 COMPARATIVO ENTRE LOS MODELOS DE LA OCDE Y LA ONU.

1. Ámbito de aplicación

Ámbito de aplicación subjetivo: la residencia.

Los Convenios se aplican a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Los Convenios tras remitir a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia, regulan los criterios para resolver los posibles conflictos.

En el Modelo de Convenio de la OCDE, se establecen los siguientes criterios sucesivos para la resolución de aquella situación en la que, en virtud de la normativa interna de cada Estado, una persona física sea considerada residente por los dos:

- a) La vivienda permanente.
- b) El centro de sus intereses vitales.
- c) Donde viva habitualmente.
- d) La nacionalidad.
- e) El común acuerdo entre los Estados contratantes.

Por su parte, en el modelo ONU los criterios coinciden, con excepción del de nacionalidad, que no se incluye.

Para las Personas Jurídicas el criterio previsto en ambos modelos (OCDE y ONU) es el de la dirección efectiva.

Ámbito de aplicación objetivo: los impuestos comprendidos.

Los Convenios se aplican a los impuestos sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas. Generalmente, se aplican también a los impuestos sobre el patrimonio.

Los Convenios definen con carácter general estos impuestos, suelen contener una enumeración de los mismos en cada Estado, y la previsión de la aplicación del Convenio a aquellos impuestos que en el futuro puedan sustituir a los enunciados.

En concreto, los modelos OCDE y ONU incluyen en sus respectivos Artículos 2 los impuestos comprendidos por los mismos (OCDE: Renta, patrimonio y plusvalías, y ONU: renta, capital y plusvalías).

2. Definiciones generales.

Existen determinados términos y expresiones que se utilizan a lo largo del Convenio y que se definen al comienzo del mismo: “persona”, “sociedad”, “autoridad competente”, “nacional”, “establecimiento permanente”. Otras expresiones tales como “dividendos”, “intereses”, “cánones”, “bienes inmuebles” y “servicios profesionales” se definen en los Artículos que tratan estas materias.

Tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como el de la ONU contienen en Artículos independientes, debido a su importancia, las definiciones de “residente” y la de “establecimiento permanente”. En concreto, ambos modelos dedican sus Artículos 4 y 5 a estas definiciones.

La definición de “establecimiento permanente” resulta trascendental, ya que de ella va a depender el reparto por parte de los Estados contratantes de los beneficios empresariales.

Por ejemplo, el Modelo de Convenio de la OCDE define el “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad y a continuación señala determinados conceptos que tendrán la consideración de establecimiento permanente como las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas los talleres y los lugares de extracción de recursos naturales. El término también se acota en sentido negativo, señalando determinados supuestos no incluidos en el ámbito de la definición.

3. Distribución de la potestad tributaria entre los estados en función de los tipos de renta. gravamen de las rentas y del patrimonio.

Los Convenios determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta y de patrimonio.

Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, el derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia.

En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio el derecho de imposición no es exclusivo. Algunas rentas cuyo derecho de imposición es compartida entre los dos Estados se limita el impuesto del Estado de la fuente (dividendos e intereses, tanto en los modelos OCDE como ONU).

En la medida en que las disposiciones anteriores confieran al Estado de la fuente o situación un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición. Los métodos previstos para evitar la doble imposición en los modelos OCDE Y ONU son el método de imputación y el de exención, que aparecen recogidos en los Artículos 23.A y 23.B de ambos modelos.

En los Modelos de Convenio a que nos venimos refiriendo se clasifican las rentas y el patrimonio en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:

- a) Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el estado de la fuente o situación.
- b) Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente.
- c) Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

Vamos a continuación a referirnos siquiera brevemente a las categorías de renta que los Modelos de Convenio que venimos analizando incluyen en uno u otro régimen. Como tendremos ocasión de comprobar, el tratamiento que ambos modelos dispensan a estas rentas es bastante similar, solo existiendo diferencias en algunos casos a los que nos referiremos específicamente.

Comenzando por el criterio de gravamen en fuente, las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de fuente o situación son las siguientes:

- a) Rendimientos de bienes inmuebles situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan. (Artículo 6 de ambos modelos).
- b) Rentas provenientes de la explotación de recursos naturales.(Artículo 6 de ambos modelos).
- c) Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente, y patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte de dicho establecimiento permanente. Aquí, el modelo ONU limita las posibilidades de deducción en el cálculo del beneficio del establecimiento permanente al no considerar deducibles los pagos a afiliadas.(Artículo 7 y 13 de ambos modelos).
- d) Rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona. (Artículo 17 de ambos modelos).
- e) Rendimientos de los servicios personales independientes imputables a una base fija situada en dicho Estado. Para esta categoría de renta, recogida en el Artículo14 del Modelo ONU establece

para algún caso el gravamen limitado; éste régimen, que antes venía recogido en ambos modelos, desde la modificación del modelo OCDE en 2000 ya solo aparece en el de la ONU.

- f) Participaciones de consejeros pagadas por una sociedad residente en dicho Estado.(Artículo 16 de ambos modelos).
- g) Remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado, realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un periodo que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el periodo impositivo relevante y se cumplan determinadas condiciones; y remuneraciones de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado.(Art. 15 de ambos modelos).
- h) Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de empleo en el sector público bajo determinadas condiciones. (Artículo 19 de ambos modelos).
- i) Pagos recibidos por estudiantes y aprendices.(Artículo 20 de ambos modelos).

Por otro lado, las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente:

- a) Dividendos: en el caso de que la participación que generan los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o una base fija situada en el Estado de la fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5% del importe bruto de los dividendos, cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25% del capital bruto de la sociedad que paga dividendos, y al 15% de su importe bruto en otros casos. A este respecto, el modelo ONU establece las mismas condiciones pero deja el porcentaje abierto. (Artículo 10 de ambos modelos).
- b) Intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal del mercado. Como en el caso de los dividendos, el modelo ONU deja el porcentaje abierto. (Artículo 11 de ambos modelos).

Las restantes categorías de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para los cánones, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios, las pensiones del sector privado, las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica, el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios.

Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves, y el patrimonio representado por dichos buques,

embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Los beneficios empresariales y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes, no imputables a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia.

Si un residente de un Estado contratante obtiene rentas o posee elementos patrimoniales, que pueden someterse a imposición, de forma ilimitada o limitada, en el Estado de la fuente o situación, el Estado de la residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante alguno de los siguientes métodos:

Método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia. Para ello se admiten dos alternativas:

- a) Exención simple: cuando las rentas o el patrimonio, obtenidos en el estado de la fuente, no se tienen en cuenta en ningún momento en la base imponible del perceptor.
- b) Exención con progresividad: cuando dichas rentas o patrimonio solamente se computan al objeto de determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente.

Método de imputación: las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de residencia.

También aquí pueden darse dos modalidades:

- a) Imputación total o integral: cuando se deduce la totalidad del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente.
- b) Imputación parcial o limitada: cuando la deducción por el impuesto satisfecho en el extranjero tiene un máximo que es el importe que por dichos rendimientos correspondería pagar en el Estado de residencia si se hubiesen obtenido en dicho territorio.

Disposiciones especiales.

Los Convenios contienen ciertas disposiciones especiales, siendo las más importantes las referidas a los aspectos siguientes:

1. No discriminación: Aparece en los Artículos 24 de los modelos OCDE y ONU. Se reconoce el principio de no discriminación entre los nacionales de uno y otro Estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias.

El principio general establece que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más

gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de forma menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. El principio de no discriminación como particularidad que se suele referir a la totalidad de los impuestos en vigor de los Estados contratantes. Otro aspecto resaltable de este principio es que está referido a la nacionalidad y no a la residencia.

2. El procedimiento amistoso: Aparece en los Artículos 25 de los modelos OCDE y ONU. Se establece un cauce a través del cual los Estados contratantes “harán lo posible” para resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio.

El procedimiento puede iniciarse a instancia de cualquier contribuyente que considere que las medidas adoptadas por uno o por Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con el Convenio. La autoridad competente, si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible para resolver la cuestión mediante un procedimiento amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes también podrán acudir a este procedimiento amistoso para resolver las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio, o para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

3. Intercambio de información: Aparece en los Artículos 26 de los modelos OCDE y ONU. Se articulan los mecanismos para proceder al intercambio de información entre los Estados contratantes para aplicar lo dispuesto en el Convenio o en el derecho interno de éstos.

Se establece la obligación de mantener el secreto sobre la información recibida, y se delimitan los fines para los que la información puede ser utilizada.

4. Disposiciones finales. Entrada en vigor y denuncia: el Convenio entrará en vigor una vez ratificado, y los instrumento de ratificación intercambiados.

El texto recoge la fecha a partir de la cual entran en vigor sus disposiciones, que suele fijarse en la del comienzo del siguiente periodo impositivo. Los Convenios tienen en principio vigencia indefinida y permanecen en vigor en tanto no se denuncien por uno de los Estados contratantes, transcurrido un periodo mínimo desde su entrada en vigor que suele ser de 5 años.

Los efectos de los convenios para evitar la doble imposición: ventajas e inconvenientes Como ha quedado expuesto, la finalidad fundamental de los convenios es la de evitar la doble imposición sobre las rentas y

ganancias sujetas a dos jurisdicciones fiscales. Por tanto, la consecución de su propio objetivo ya supone efectos positivos derivados de la existencia de los mismos. Pero además de esta finalidad de lucha contra la doble imposición y de fomento de una fiscalidad neutral, la existencia de convenios conlleva una serie de consecuencias y efectos positivos que alcanzan a aspectos de índole diversa—jurídicos, económicos, técnicos, políticos, etc. Estas consecuencias convierten a los convenios además de en una solución técnico-tributaria a la doble imposición, en un instrumento de potenciación de las relaciones económicas y políticas entre los estados firmantes.

Vamos a continuación a analizar las ventajas derivadas de la existencia de dichos convenios:

Ventajas de carácter jurídico general

Los convenios son acuerdos entre dos países sobre el régimen fiscal que van a aplicar a aquellos sujetos y rentas sobre las que ambas jurisdicciones fiscales tengan competencia; es decir, nos encontramos ante una suerte de contrato de reparto de soberanía fiscal, que establece con claridad las reglas del juego en el aspecto fiscal de las relaciones económicas entre ambos países.

Por tanto, en cuanto acuerdo o contrato, con un contenido claro, y una vocación de permanencia, estos convenios suponen la creación de un marco jurídico estable de las consecuencias fiscales de cualquier operación que afecte a ambos estados. La existencia de dicho marco proporcionará, por tanto, seguridad jurídica a quienes actúen o lleven a cabo operaciones económicas entre ambos países.

Este escenario de seguridad jurídica, que es un efecto positivo en sí mismo, tiene especial relevancia sobre aquellas operaciones económicas con vocación de continuidad en el tiempo, como es el caso de las inversiones directas. Cuando un agente económico se plantea decisiones de inversión, que lógicamente se van a ver afectadas por el marco jurídico aplicable, la existencia de estos acuerdos fiscales, en primer lugar, establecen con claridad el régimen jurídico-fiscal vigente; y en segundo lugar, le transmiten la idea de que ese régimen actual será el escenario en el que se van a mover en los próximos años.

Así pues, el fomento de las operaciones económicas estables y duraderas siempre se verá favorecido por el escenario de seguridad jurídica que supone la firma de estos convenios.

Una consecuencia derivada de este escenario de seguridad jurídica creíble es el efecto de “fidelización” observando en algunos casos. En estos, la llegada de inversión en proyectos con rentabilidad a largo plazo se han producido cuando se han dado estas condiciones de seguridad jurídica en general, fruto de los compromisos contraídos por los poderes públicos. En este conjunto de compromisos, los convenios para evitar la doble imposición juegan un papel importantísimo, dando seguridad al régimen fiscal de las inversiones y contribuyendo a la imagen general de estabilidad.

Por otro lado, la seguridad jurídica en el ámbito fiscal viene además potenciada por la propia naturaleza jurídica de los convenios. Dichos convenios son Tratados Internacionales y, como tales, suelen requerir del refrendo legislativo para su ratificación o anulación.

- a. La realización de un reparto justo y claro de soberanía fiscal entre los Estados firmantes.
- b. El que en ellos se establezca la forma mediante la cual se va a procurar la eliminación de la doble imposición (método de exención o de imputación).
- c. El establecimiento de reglas para resolver cuestiones litigiosas.
- d. El establecimiento de mecanismos para solucionar aquellas situaciones en las que el contribuyente no esté de acuerdo con la aplicación que del Convenio se realice.

Ventajas de carácter “socio político”.

La firma de un Convenio, como ya hemos señalado, es la firma de un Tratado internacional entre dos países soberanos. Aunque el contenido del mismo se circunscribe al régimen fiscal de las relaciones económicas entre los mismos, tienen también un significado político en cuanto acuerdo de renuncia de soberanía. Es por tanto, una muestra de buenas relaciones políticas.

Esta naturaleza política de los convenios se ve acentuada por una práctica cada vez más frecuente, como es la de vincular todos los aspectos económicos, comerciales y fiscales en los acuerdos internacionales de carácter político-económicos suscritos por ciertos países. En concreto, la idea es la de considerar a aquel país con el que se establecen este tipo de acuerdos como “socios políticos”, de forma que los acuerdos sobre política comercial, ayudas al desarrollo, cooperación y asistencia técnica y convenios fiscales se consideren como parte de un todo, recibiendo mejor trato quien mejor aquellos países que se hayan hecho acreedores de esa consideración de socio político.

Esta ha sido una práctica habitual en países como Francia, que tradicionalmente ha desarrollado una política exterior estructurada en estos aspectos. En este contexto, puede ser muy útil contar con convenios suscritos como muestra de disposición favorable a ser considerado como “socio político” de los países con los que se haya firmado, pudiendo de esta forma ser especiales beneficiarios de otras medidas de política económica favorable. Como ejemplo, podemos citar el caso de México, que actualmente está negociando la firma de un Tratado económico global con la Unión Europea que alcanzaría a todos los aspectos antes señalados, y que le convertiría en un socio preferente de la Unión Europea.

Ventajas de carácter económico: El fomento de las inversiones directas.

Al tratar en el primer capítulo las inversiones directas en el exterior, estuvimos analizando los factores de los que dependía la misma. En ese apartado, acabamos concluyendo que la realización de las mismas dependía de un amplio elenco de factores, entre los que se encontraba el marco jurídico en general y el mercantil-fiscal en particular.

Al enumerar esos factores, vimos que muchos de ellos podían ser considerados como estructurales y, por tanto, independientes de la actuación de los poderes públicos y los agentes privados; pero sobre otros si existía la posibilidad de influir, de forma que la adopción de medidas sobre estos factores supondría un apoyo o fomento de las inversiones directas.

La definición de un marco fiscal cierto y estable, sin ser el principal factor del que depende, sí ayuda a definir un escenario atractivo a la inversión directa, por lo que podríamos hablar de los efectos económicos derivados de esta inversión como efectos económicos favorecidos o impulsados por los convenios para evitar la doble imposición. En este sentido, podemos citar como efectos económicos de la inversión directa los siguientes:

1) Permite financiar la expansión de la planta productiva del país, con lo que se produce un aumento de la producción nacional, y una mejora en las condiciones de producción (por ejemplo, de la productividad).

2) Se produce un aumento del empleo, tanto directo como indirecto. Efectivamente, no sólo aquellas empresas o industrias en las que se invierte crecen y aumentan el número de empleados, sino que se genera en muchas de ellas (banca, industrias extractivas, etc.) un importante volumen de empleo indirecto.

3) Aumenta la transferencia de tecnología de vanguardia; de esta forma, los países receptores de inversión directa acceden a un tipo de tecnología que de otra forma les estaría vedada. Además, esto tiene un efecto inducido beneficioso sobre la investigación y la generación de tecnología nacional.

4) Todo lo anterior coadyuva a generar unas condiciones macroeconómicas más atractivas, lo que a su vez puede atraer nueva inversión. Es frecuente que empresas que deciden salir al exterior vuelvan su vista hacia países en los que la experiencia inversora de otras empresas nacionales haya sido satisfactoria.

5) Por otra parte, al analizar el comportamiento de los agentes privados y su estrategia de inversión directa en el exterior, vimos que la decisión de invertir en el exterior venía determinada fundamentalmente por dos razones (aparte de por supuesto ciertas variables exógenas que delimitan el contexto económico internacional en cada momento):

1. La mejora del acceso a los mercados, y
2. La reducción de los costes operativos

Pues bien, aceptando la validez de este postulado, debemos concluir que la existencia de convenios para evitar la doble imposición favorece ambas razones: La primera de ellas porque al establecer un marco cierto de consecuencias fiscales, elimina la incertidumbre en uno de los aspectos de las condiciones de la inversión (lógica consecuencia de la mayor seguridad jurídica a la que nos hemos venido refiriendo); y la

segunda porque un cde este tipo, en la medida en que evita situaciones de doble imposición que de otra forma tendrían difícil solución, reduce la factura fiscal de la inversión, mejorando de esta forma la rentabilidad financiero-fiscal de la misma.

En definitiva, se promueven la inversión y se mejoran las condiciones macroeconómicas y políticas, favoreciéndose de este modo el fenómeno de la fidelización a que antes nos referimos. Por otro lado, la existencia de estos convenios también tiene consecuencias en lo que al diseño de la política económica se refiere; en concreto nos referimos a las políticas destinadas al fomento de las inversiones directas procedentes del exterior.

Tal y como se puso de manifiesto en el análisis realizado del problema de la doble imposición, la elección del método adoptado en la legislación interna para evitar la doble imposición (Exención o imputación) no es neutral en sus efectos sobre la inversión procedente del exterior.

En concreto, el método de exención, adoptado por parte del país de residencia, permite que el país de la fuente (que recibe la inversión) establezca los incentivos que desee sin que cuando se incorporen los beneficios a la base imponible del país de residencia aquellos se vean eliminados o minorados. Pero por otra parte, con este método se favorece la repatriación de los beneficios, al no estar gravados cuando se repatrían.

Por el contrario, el método de imputación elimina los beneficios que el país de la fuente pueda establecer (ya que al volver la renta al país de residencia se le aplica el régimen tributario interno) pero, por la misma razón, puede suponer un desincentivo a la repatriación de beneficios. En este sentido, al establecerse en los convenios los tipos de mecanismos que se aplicarán en la resolución de la doble imposición, los países contratantes pueden inclinarse por el método que más convenga a sus objetivos de política sobre inversiones exteriores.

Ventajas de carácter técnico-fiscal.

La existencia de convenios soluciona una serie de problemas técnicos derivados de las fricciones entre las legislaciones internas de los estados firmantes, algunos de los cuales ya planteamos al analizar en el capítulo III la problemática subsistente a la adopción de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición.

En concreto, los convenios presentan las siguientes posibilidades técnicas:

1. Soluciona problemas prácticos de coordinación entre las legislaciones internas de los países signatarios. Estos problemas que son fuente directa de doble imposición son:

- a) Permite delimitar claramente el marco de colaboración entre las dos administraciones tributarias implicadas, ya que establece perfectamente quiénes son las personas y cuáles los impuestos a los que van alcanzar las medidas de coordinación (A lo que se refieren los Artículos 1 y 2 de los modelos de convenios tanto de la OCDE y la ONU).

Al tiempo, también da seguridad jurídica en la medida que quienes se encuentren en el ámbito objetivo o subjetivo de aplicación de los mismos, saben que tienen un Tratado internacional que ampara sus relaciones económicas, en lo que a las consecuencias fiscales de las mismas se refiere.

- b) Soluciona los problemas que puedan venir provocados por una diferente concepción o definición de los sujetos susceptibles de gravamen; así, los convenios permiten conciliar las definiciones de lo que en cada legislación interna se entiende por persona, sociedad, empresa autoridad competente, nacional, residente o establecimiento permanente entre otros (tal y como se establece en el Artículo 3 de los modelos, dedicados a las definiciones generales).
 - c) Evita los problemas que pudieran surgir por la diferente calificación de ciertos tipos de renta, que, como ya hemos tenido oportunidad de ver, suele ser fuente de situaciones de doble imposición. En este aspecto, los convenios permiten que ambas partes acuerden qué entienden por cada tipo de renta, de forma que si existen diferencias entre las normativas nacionales a la hora de calificar un determinado rendimiento, ésta se pone de manifiesto a la hora de negociar el Convenio, pudiendo en dicho proceso negociador adoptar las medidas de coordinación procedentes para evitar que esa divergencia provoque situaciones de doble imposición (por ejemplo, pactando la ampliación o restricción de la definición de aquellos tipos de rentas que lo precisen). En este sentido, los modelos de convenios dedican un importante número de Artículos.
2. Permite mejorar la aplicación de otros aspectos fiscales Tratados en las legislaciones internas, en virtud de las ventajas que supone el recurso al procedimiento amistoso (Artículo 25) Entre los aspectos en que esta posibilidad puede tener virtualidad destacan por su importancia los ajustes por precios de transferencia.

El Artículo 9 del modelo de Convenio de la OCDE se refiere a las operaciones entre empresas vinculadas, estableciéndose en el apartado 2 del mismo la posibilidad de realizar ajustes bilaterales (es decir, la posibilidad de realizar un ajuste secundario que siga al realizado en el país que aplique su normativa interna sobre operaciones vinculadas). Esta es sin duda la posibilidad más efectiva y cómoda para solucionar el problema de los ajustes derivados de este tipo de operaciones.

Incluso en caso de que no exista este Artículo 9.2, el Convenio ofrece la posibilidad de, mediante el procedimiento amistoso, solucionar dicha cuestión. Si no existiese Convenio (con o sin Artículo 9.2) no

habría ningún mecanismo jurídico en base la cual exigir o solicitar ese ajuste secundario que compensase la mayor carga impositiva que la aplicación de la normativa interna supone.

3. Otra de las grandes cuestiones en las que la existencia de convenios de doble imposición puede ser muy útil es en el tema de la subcapitalización.

Es bastante frecuente que las legislaciones nacionales incorporen, entre sus medidas antielusión, medidas contra la subcapitalización o infracapitalización. Estas implican un cambio de calificación y de tratamiento tributario respecto de una de las partidas que suelen aparecer en las relaciones entre matrices y filiales; en concreto, se califica como dividendos lo que hasta ese momento la empresa filial había considerado intereses financieros, y por tanto, pasan a considerarse como gasto no deducible.

El problema puede surgir si los países de residencia de la matriz no reconocen la existencia de esos intereses reconvertidos en dividendos, de forma que para ellos siguiesen siendo intereses, y por tanto no permitiesen a las matrices aplicarse respecto de los mismos las exenciones o deducciones establecidas por la legislación para evitar la doble imposición.

Pues bien, esta situación puede encontrar solución en los convenios, en la medida en que los países puedan adoptar soluciones a los casos de doble imposición provocado por sus respectivas legislaciones.

Ventaja acerca del intercambio de información

La adecuada aplicación tanto de los convenios para evitar la doble imposición como de las medidas unilaterales domésticas exige disponer de la información adecuada; hasta tal punto es así que se puede afirmar que la información es la principal materia prima del trabajo desarrollado por las Administraciones tributarias. En este sentido, los modelos de convenios tanto OCDE como ONU establecen expresamente mecanismos para intercambiar la información que las partes necesiten para la mejor gestión de sus sistemas tributarios y la lucha contra el fraude.

De esta forma, junto a las soluciones técnicas que estos convenios proveen, también ofrecen la posibilidad de mejorar el acceso a la información necesaria para que esas soluciones puedan resultar plenamente operativas. Esta posibilidad es especialmente interesante para aquellos países con muchos nacionales expatriados por motivos laborales, en la medida en que sus Administraciones tributarias podrían, mediante este recurso, acceder a una información sobre su situación económica que de otra forma no podrían obtener.

Inconvenientes de la existencia de convenios para evitar la doble imposición: la pérdida de recaudación directa. Lo que los países buscan cuando negocian un Convenio es, junto a la seguridad de un marco estable, el reparto de la soberanía tributaria sobre las personas y rentas sobre las que ambos pueden actuar. Esto se consigue definiendo, para cada tipo de renta, cual va a ser la soberanía competente para

gravarla o si esa potestad se va a compartir; en este último caso, también se establecen los porcentajes correspondientes a cada uno.

Lógicamente, si los convenios buscan eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, esto supondrá una merma en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas sometidas al Convenio.

Este suele ser el mayor argumento (por no decir prácticamente el único) que se suele esgrimir como razón para justificar una postura reticente a la negociación de convenios.

Lo cierto es que si esa pérdida es inevitable en un primer momento (en lo referente a recaudación directa), para valorar de forma adecuada los efectos sobre la recaudación hay que tener en cuenta dos circunstancias:

- 1) Antes hemos visto los efectos positivos que sobre la actividad económica en general, el empleo y la inversión en tecnología se derivan de la inversión directa. En estas circunstancias, si bien la recaudación directa procedente de las rentas sometidas al Convenio tiene que bajar necesariamente, es lógico pensar que de las nuevas rentas y contribuyentes que aparezcan como consecuencia de esa actividad económica generada se obtendrá una cierta recaudación que compensará, en gran parte, la pérdida antes citada.
- 2) En segundo lugar, si bien pudiera disminuir la recaudación obtenida según acabamos de señalar, del mismo modo disminuirán los pagos de nuestros residentes por impuestos en el extranjero al establecer el Tratado menores tasas impositivas o incluso el método de exención. Por tanto, disminuirán las deducciones que nuestros residentes podrán practicarse en nuestro país, lo que conllevará un aumento de recaudación por este concepto.

Si bien existe la posibilidad de sufrir una reducción de la recaudación, la realidad nos indica que se trata de reducciones en el corto plazo, tendiendo a compensarse a medio y largo plazo.

Por otro lado, las situaciones de países que argumentan experiencias negativas en este sentido como razón en contra de la firma de convenios son cada vez menos frecuentes debido a que hoy en día, con modelos de referencia de uso generalizado como los de la ONU o la OCDE, las negociaciones se ajustan mucho más a los intereses de ambos países.

Situación actual de los Modelos.

En cuanto al Modelo de la ONU, éste no ha sido actualizado desde su primera versión que tiene ya más de veinte años. Sin embargo, varias de las modificaciones que se han hecho en el Modelo de la OCDE se han recogido del Modelo ONU.

En conclusión, el contexto actual es que todos los países que han firmado convenios negocian tomando como referencia el Convenio de la OCDE, sin que ello implique que el contenido de todas sus cláusulas sea recogido, pues es frecuente que se incorporen algunas provisiones contenidas en el Modelo de la Organización de Naciones Unidas o como fruto de la realidad de cada uno de los países contratantes.

La incapacidad que tienen las normas unilaterales domésticas de solucionar por sí solas de forma satisfactoria los problemas de doble imposición, hacen necesario el recurso a los convenios bilaterales como complemento de dichas medidas.

Para facilitar el acceso a estas negociaciones, y homogeneizar los criterios y procedimientos de negociación se han elaborado unos modelos de convenios por parte de la ONU y OCDE, cuyo articulado orienta sobre los principales problemas a los que se debe prestar especial atención en estos convenios. Como hemos tenido oportunidad de constatar en el análisis comparativo realizado, ambos modelos son muy parecidos y plantean un escenario de negociación similar.

Estos convenios, a pesar de la renuncia de soberanía y de recaudación que implican, ofrecen un saldo sin duda positivo para los países que los firman puesto que consolidan la inversión, el comercio y las relaciones humanas, y se reducen las posibilidades de evasión y elusión fiscal.

Por un lado, aquellos que son exportadores de capital obtienen un marco de seguridad jurídica para sus inversiones, en la medida en que los convenios establecen el conjunto de reglas que, con vocación de permanencia, van a regir los aspectos fiscales de las relaciones económicas.

En lo que respecta a los países importadores de capital, éstos obtienen mayores flujos de inversión, con el consiguiente efecto multiplicador sobre la producción y el empleo, aumentan su apertura al exterior y mayores transferencias de tecnología.

CAPÍTULO III
DISPOSICIONES IMPOSITIVAS MEXICANAS, CON EFECTO EN MATERIA TRIBUTARIA
INTERNACIONAL.

3.1 DERECHO INTERNACIONAL.

Está formado por las normas jurídicas internacionales que regulan las Leyes de los Estados y que tiene por objetivo la resolución de conflictos de jurisdicción internacional mediante la celebración de acuerdos y Tratados internacionales.

Las normas jurídicas pueden ser bilaterales donde solo intervienen dos partes ó bien multilaterales donde interviene más de dos partes, que suelen comprometerse a aplicar dichas normas en sus propios territorios y con un status superior a las normas nacionales.

3.2. CONVENCIÓN SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados fue suscrita en Viena (Austria) el 23 de mayo de 1969 y entró en vigencia 27 de enero de 1980.

Fue elaborada por una conferencia internacional reunida en Viena, sobre la base de un proyecto preparado, durante más de quince años de trabajo, por la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas. Su objetivo fue codificar el Derecho Internacional consuetudinario de los Tratados y, además, desarrollarlo progresivamente.

La Convención, en cuanto tal no posee efecto retroactivo, pues sólo se aplica a los Tratados celebrados después de su entrada en vigor y no a los celebrados con anterioridad (sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera normas enunciadas en ella a las que estén sometidos los Tratados en virtud del Derecho Internacional independientemente de la Convención).

Cuando las Naciones Unidas firmaron la Convención de Viena previeron que era importante hacer valer los derechos que contiene, por lo que en varios Artículos difusos (es decir que no hay un capítulo que los contenga en orden), establecen las acciones, los recursos ante juez o arbitro.

3.2.1 Conceptos Básicos.

Los términos empleados para los efectos de la convención:

- a) Tratado.

Acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

b) Ratificación, Aceptación, Aprobación y Adhesión.

Acto internacional así denominado por el cual un Estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un Tratado.

c) Plenos poderes.

Un documento que emana de la autoridad competente de un Estado y por el que se designa a una o varias personas para representar al Estado en la negociación, la adopción o la autenticación del texto de un Tratado, para expresar el consentimiento del Estado en obligarse por un Tratado, o para ejecutar cualquier otro acto con respecto a un Tratado.

d) Reserva.

Declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado o denominación, hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un Tratado o al adherirse a el, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del Tratado en su aplicación a ese Estado.

e) Estado negociador.

Aquel estado que ha participado en la elaboración y adopción del texto del Tratado;

f) Estado contratante.

Aquel estado que ha consentido en obligarse por el Tratado, haya o no entrado en vigor el Tratado;

g) Parte.

Aquel estado que ha consentido en obligarse por el Tratado y con respecto al cual el Tratado está en vigor;

h) Tercer Estado.

Aquel estado que no es parte en el Tratado.

i) Organización Internacional.

Una organización intergubernamental.

El Artículo segundo de dicha Convención define al Tratado como un "acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".

Por tanto sus disposiciones son aplicables sólo a Tratados por escrito entre Estados; quedan excluidos de la definición antes descrita, aquellos que no constan por escrito y los acuerdos entre un Estado y otros sujetos de Derecho Internacional (como las organizaciones internacionales).

Las disposiciones del párrafo I sobre los términos empleados en la presente Convención se entenderán sin perjuicio del empleo de esos términos o del sentido que se les pueda dar en el derecho interno de cualquier Estado.

Celebración de los Tratados. Todo Estado tiene capacidad para celebrar Tratados.

Para la adopción la autenticación del texto de un Tratado, para manifestar el consentimiento del Estado en obligarse por un Tratado, se considerará que una persona representa a un Estado:

- Si se presentan los adecuados plenos poderes, o
- Se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados. o de otras circunstancias, que la intención de esos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la presentación de plenos poderes.

En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado:

- Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un Tratado;
- Jefes de misión diplomáticas, para la adopción del texto de un Tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados;
- Representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un Tratado en tal conferencia. Organización u órgano.

3.2.2 Procedimientos de Elaboración.

1. Adopción del texto.

Se efectuara por consentimiento de todos los Estados participantes en su elaboración.

La adopción del texto de un Tratado en una conferencia internacional se efectuara por mayoría de dos tercios de los Estados presentes y votantes, a menos que esos Estados decidan por igual mayoría aplicar una regla diferente.

2. Autenticación del texto.
 - Mediante el procedimiento que se prescriba en él o que convengan los Estados que hayan participado en su elaboración; o
 - A falta de tal procedimiento, mediante la firma, la firma "ad referéndum" o la rúbrica puesta por los representantes de esos Estados en el texto del Tratado o en el acta final de la conferencia en la que figure el texto.
3. Formas de manifestación del consentimiento en obligarse por un Tratado. El consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado podrá manifestarse mediante la firma, el canje de instrumentos que constituyan un Tratado la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiere convenido.

3.2.3. Reservas.

Formulación de reservas.

Un Estado podrá formular una reserva en el momento de firmar, ratificar, aceptar o aprobar un Tratado o de adherirse al mismo, a menos:

1. Que la reserva este prohibida por el Tratado;
2. Que el Tratado disponga que únicamente pueden hacerse determinadas reservas, entre las cuales no figure la reserva de que se trate; o
3. Que, en los casos anteriores, la reserva sea incompatible con el objeto y el fin del Tratado.

Aceptación de las reservas y objeción a las reservas.

1. Una reserva expresamente autorizada por el Tratado no exigirá la aceptación ulterior de los demás Estados contratantes, a menos que el Tratado así lo disponga.
2. Cuando del número reducido de Estados negociadores y del objeto y del fin del Tratado se desprenda que la aplicación del Tratado en su integridad entre todas las partes es condición esencial del consentimiento de cada una de ellas en obligarse por el Tratado, una reserva exigirá la aceptación de todas las partes.
3. Cuando el Tratado sea un instrumento constitutivo de una organización internacional y a menos que en él se disponga otra cosa, una reserva exigirá la aceptación del órgano competente de esa organización
4. En los casos no previstos en los párrafos precedentes y a menos que el Tratado disponga otra cosa:

- a) La aceptación de una reserva por otro Estado contratante constituirá al Estado autor de la reserva en parte en el Tratado en relación con ese Estado sí el Tratado ya está en vigor o cuando entre en vigor para esos Estados:
 - b) La objeción hecha por otro Estado contratante a una reserva no impedirá la entrada en vigor del Tratado entre el Estado que haya hecho la objeción y el Estado autor de la reserva, a menos que el Estado autor de la objeción manifieste inequívocamente la intención contraria;
 - c) Un acto por el que un Estado manifieste su consentimiento en obligarse por un Tratado y que contenga una reserva surtirá efecto en cuanto acepte la reserva al menos otro Estado contratante.
5. A menos que el Tratado disponga otra cosa, se considerará que una reserva ha sido aceptada por un Estado cuando este no ha formulado ninguna objeción a la reserva dentro de los doce meses siguientes a la fecha en que hayan recibido la notificación de la reserva o en la fecha en que haya manifestado su consentimiento en obligarse por el Tratado si esta última es posterior.

Efectos jurídicos de las reservas y de las objeciones a las reservas.

1. Reserva que sea efectiva:
 - a) Modificará con respecto al Estado autor de la reserva en sus relaciones con esa otra parte las disposiciones del Tratado a que se refiera la reserva en la medida determinada por la misma:
 - b) Modificará en la misma medida, esas disposiciones en lo que respecta a esa otra parte en el Tratado en sus relaciones con el Estado autor de la reserva.
2. La reserva no modificará las disposiciones del Tratado en lo que respecta a las otras partes en el Tratado en sus relaciones "inter se".
3. Cuando un Estado que haya hecho una objeción a una reserva no se oponga a la entrada en vigor del Tratado entre él y el Estado autor de la reserva, las disposiciones a que se refiera esta no se aplicarán entre los dos Estados en la medida determinada por la reserva.

Retiro de las reservas y de las objeciones a las reservas.

1. Salvo que el Tratado disponga otra cosa una reserva podrá ser retirada en cualquier momento y no se exigirá para su retiro el consentimiento del Estado que la haya aceptado.
2. Salvo que el Tratado disponga otra cosa, una objeción a una reserva podrá ser retirada en cualquier momento.
3. Salvo que el Tratado disponga o se haya convenido otra cosa:

- a) El retiro de una reserva solo surtirá efecto respecto de otro Estado contratante cuando ese Estado haya recibido la notificación,
- b) El retiro de una objeción a una reserva solo surtirá efecto cuando su notificación haya sido recibida por el Estado autor de la reserva.

Procedimiento relativo a las reservas.

1. La reserva, la aceptación expresa de una reserva v la objeción a una reserva habrán de formularse por escrito y comunicarse a los Estados contratantes v a los demás Estados facultados para llegar a ser partes en el Tratado.
2. La reserva que se formule en el momento de la firma de un Tratado que haya de ser objeto de ratificación, aceptación o aprobación, habrá de ser confirmada formalmente por el Estado autor de la reserva al manifestar su consentimiento en obligarse por el Tratado. En tal caso se considerará que la reserva ha sido hecha en la fecha de su confirmación.
3. La aceptación expresa de una reserva o la objeción hecha a una reserva anterior a la confirmación de la misma, no tendrán que ser a su vez confirmadas.
4. El retiro de una reserva o de una objeción a una reserva habrá de formularse por escrito.

3.2.4. Aplicación e Interpretación.

Irretroactividad de los Tratados.

Las disposiciones de un Tratado no obligaran a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del Tratado o conste de otro modo.

Ámbito territorial de los Tratados.

Un Tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo.

Aplicación de Tratados sucesivos concernientes a la misma materia.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 103 de la Carta de las Naciones Unidas, los derechos y las obligaciones de los Estados partes en Tratados sucesivos concernientes a la misma materia se determinaran conforme a los párrafos siguientes.
2. Cuando un Tratado especifique que está subordinado a un Tratado anterior o posterior o que no debe ser considerado incompatible con ese otro Tratado prevalecerán las disposiciones de este último.

3. Cuando todas las partes en el Tratado anterior sean también partes en el Tratado posterior, pero el Tratado anterior no quede terminado ni su aplicación suspendida conforme al Artículo 59, el Tratado anterior se aplicará únicamente en la medida en que sus disposiciones sean compatibles con las del Tratado posterior.
4. Cuando las partes en el Tratado anterior no sean todas ellas partes en el Tratado posterior:
 - a) En las relaciones entre los Estados partes en ambos Tratados se aplicará la norma enunciada en el párrafo 3:
 - b) En las relaciones entre un Estado que sea parte en ambos Tratados y un Estado que sólo lo sea en uno de ellos, los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el Tratado en el que los dos Estados sean partes.

Regla general de interpretación de los Tratados.

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.

Interpretación de Tratados autenticados en dos o más idiomas.

- a) Cuando un Tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el Tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.
- b) Una versión del Tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el Tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

- c) Se presumirá que los términos del Tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

3.2.5 Terceros Estados.

En la sección cuarta del Tratado de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados encontramos en los Artículos 34 al 38 las normas generales correspondiente a terceros estados que nos habla primeramente que un Tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer estado sin su consentimiento, asimismo menciona obligaciones para estos que dara origen si las partes en el Tratado tiene la intención de que tal disposición sea el medio de crear la obligación y si el tercer estado acepta por escrito esta obligación

3.2.6 Enmienda.

Se denomina enmienda, en Derecho, a una propuesta de modificación de algún documento oficial, especialmente en los articulados y textos de Leyes y proyectos de Ley asimismo, también se denominan enmiendas a ciertas reformas constitucionales, como por ejemplo las enmiendas a la Constitución de los Estados Unidos o a ciertas modificaciones de Tratados internacionales.

Las enmiendas pueden ser o no aprobadas, para lo cual deberán ser tramitadas a través de un procedimiento similar al de la norma que pretenden enmendar, o bien en el marco del procedimiento de aprobación de la norma cuando se trata todavía de un proyecto.

Dentro del procedimiento, que será específico en función del país y de la norma, puede haber especialidades tanto en lo referente al modo de aprobar las enmiendas como en lo relativo a la forma y contenido que éstas pueden adoptar.

Una enmienda aprobada modifica el texto que pretendía enmendar. Si el texto enmendado tenía un determinado rango normativo, en ese caso el nuevo texto introducido o modificado por la enmienda tendrá el mismo rango que el texto anterior.

En el caso de que el texto enmendado fuese un proyecto de Ley o reglamento, la aprobación de la enmienda implicará la modificación del proyecto, pero su obligatoriedad estará todavía condicionada a la aprobación final del proyecto en su conjunto como nueva norma jurídica.

3.2.7 Nulidad, Suspensión De La Aplicación y Terminación De Los Tratados.

El Tratado o las obligaciones de él dimanantes han entrado en crisis. La economía del Tratado se resiente y las relaciones entre los Estados Partes quedan en una cierta manera afectadas.

La gravedad que una tal situación encierra, antítesis de la norma *pacta sunt servanda*, hizo que al codificarse en Viena el Derecho de Tratados se hayan puesto una serie de trabas para disminuir, en la medida de lo posible, los efectos que la nulidad, anulabilidad, terminación y suspensión puedan acarrear. Estas limitaciones están recogidas en los Artículos 42 a 45 de la C. de Viena, son las siguientes:

1. Que la validez de un Tratado o el consentimiento prestado al mismo sólo puedan impugnarse sobre la base de la C. de Viena.
2. Que la terminación, denuncia, retirada o suspensión de un Tratado sólo pueda hacerse en aplicación de las normas del propio Tratado o de la C. de Viena sobre el Derecho de los Tratados.
3. Que la nulidad, terminación, retirada o suspensión no menoscaben el deber del Estado de cumplir las obligaciones a que esté sometido por normas del DI distintas a las del Tratado en cuestión.
4. El derecho a denunciar, retirarse o suspender un Tratado no podrá ejercerse sobre obligaciones parciales, sino sobre la totalidad del Tratado, salvo que el mismo disponga otra cosa o las Partes así lo convinieren. Con ello se intenta evitar que los Estados se desliguen de las cláusulas onerosas y se beneficien de las que les sean favorables. Por otro lado, se pone en evidencia que los Tratados forman un conjunto.
5. Las causas de anulabilidad no podrán alegarse más que sobre el Tratado concreto en su conjunto y no sobre determinadas cláusulas, salvo que las cláusulas sean separables del resto del Tratado en los que respecta a su aplicación, conste por el Tratado mismo o de otro modo que la aceptación por las Partes de dichas cláusulas no ha sido la base esencial para que prestaran el consentimiento en su conjunto o que la continuación del cumplimiento del resto del Tratado (separadas las cláusulas que se denuncian) no sea injusta.
6. Se pierde el derecho a alegar la causa de anulabilidad, terminación, retirada o suspensión cuando, conocidos los hechos por el Estado, éste ha convenido su continuación o se comporte de tal manera que pueda deducirse su conformidad a la validez, continuación en vigor o aplicación del Tratado.

3.3 LOS TRATADOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

La estructura del sistema jurídico mexicano está dada primeramente por el Artículo 133 de la Constitución que dispone:

Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley suprema de toda la unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados.

La supremacía constitucional se estableció desde los inicios de la vida independiente de México. El Acta Constitutiva de la Federación de enero de 1824 previó en su Artículo 24: "Las Constituciones de los Estados no podrán oponerse a esta acta ni a lo que establezca la Constitución general: por tanto, no

podrán sancionarse hasta la publicación de ésta última". La Constitución de 1824 recogió este principio, y también incorporó el de la supremacía de los Tratados internacionales respecto del ámbito de los estados.

El Artículo 161 estipuló:

Cada uno de los Estados tiene la obligación:

1. De organizar su gobierno y administración interior, sin oponerse a esta Constitución ni a la Acta Constitutiva.
2. De guardar y hacer guardar la constitución y las Leyes generales de la unión, y los Tratados hechos o que en adelante se hicieren por la autoridad suprema de la Federación con alguna potencia extranjera.

El Artículo 133 de la Constitución vigente tiene su origen en la Constitución de 1857, cuyo proyecto fue elaborado por la Comisión de Constitución del Congreso Constituyente instalado el 18 de febrero de 1856. El dictamen de la Comisión de Constitución no aborda la inclusión del Artículo 123 del proyecto, que finalmente quedó aprobado como Artículo 126 de la Constitución:

Artículo 126. Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados hechos ó que se hicieren por el presidente de la República con aprobación del congreso, serán la Ley suprema de toda la unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán á dicha Constitución, Leyes y Tratados, á pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones ó Leyes de los Estados.

Puesto que la estructura del orden jurídico mexicano está determinada, según se dijo, por la Constitución, la posición jerárquica que ocupan los Tratados en el mismo es un tema de derecho constitucional. En la ejecutoria que dio origen a la tesis de 1999 de la Suprema Corte de Justicia sobre la jerarquía de los Tratados, la corte abordó también el sistema de recepción de los Tratados internacionales por el derecho mexicano.

En este contexto aludió a ciertas disposiciones de la Convención del Viena sobre el Derecho de los Tratados relativas a la obligatoriedad de éstos, con el propósito de ilustrar sus razonamientos sobre la vigencia del Derecho Internacional en México.

Este último tema no es materia del presente análisis, pero es pertinente mencionarlo simplemente para precisar que las cuestiones de recepción por el derecho mexicano del Derecho Internacional y la jerarquía normativa de los Tratados en nuestro orden jurídico, no pueden desprenderse del Derecho Internacional.

La Convención de Viena se refiere, entre otras materias, a la obligatoriedad de los Tratados en el plano internacional exclusivamente. No pretende resolver cuestiones, y mucho menos establecer reglas,

relativas a la aplicación de los Tratados en los sistemas jurídicos nacionales. Ello es una cuestión de derecho interno que, en México, debe resolverse a partir de la Constitución.

El papel del Senado como órgano del Estado.

Las reformas de 1874 hicieron más que establecer un equilibrio al ejercicio del Poder Legislativo. El representar a las entidades federativas y servir de contrapeso en el proceso de formación de Leyes como apunta Burgoa fue, quizás, lo que motivó el sistema bicameral de la Constitución de 1824 e, incluso, el del régimen centralista de la Constitución de 1836; pero el papel que el Constituyente de 1874 confirió al Senado, y que nuestra Constitución vigente recogió, va más lejos. El Artículo 72 de la Constitución de 1857 incorporó, entre otras modificaciones, un apartado B que establece las facultades exclusivas del Senado:

- I. Aprobar los Tratados y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo con las potencias extranjeras.
- II. Ratificar los nombramientos que el presidente de la República haga de ministros, agentes diplomáticos, cónsules generales, empleados superiores de Hacienda, coroneles y demás jefes superiores del ejército y armada nacional, en los términos que la Ley disponga.
- III. Autorizar al Ejecutivo para que pueda permitir la salida de tropas nacionales fuera de los límites de la República, el paso de tropas extranjeras por el territorio nacional y la estación de escuadras de otra potencia, por más de un mes, en las aguas de la República.
- IV. Dar su consentimiento para que el Ejecutivo pueda disponer de la guardia nacional fuera de sus respectivo Estados ó territorios, fijando la fuerza necesaria.
- V. Declarar, cuando hayan desaparecido los poderes constitucionales Legislativo y Ejecutivo de un Estado, que es llegado al caso de nombrarle un gobernador provisional, quien convocará á elecciones conforme á las Leyes constitucionales del mismo Estado. El nombramiento del gobernador se hará por el Ejecutivo Federal con aprobación del Senado, y en sus recesos con la de la Comisión Permanente. Dicho funcionario no podrá ser electo gobernador constitucional en las elecciones que se verifique en virtud de la convocatoria que él expidiere.
- VI. Resolver las cuestiones políticas que surjan entre los poderes de un Estado, cuando alguno de ellos ocurra en este fin al Senado, ó cuando con motivo de dichas cuestiones se haya interrumpido el orden constitucional, mediando un conflicto de armas. En este caso el Senado dictará su resolución, sujetándose á la Constitución general de la República y á la del Estado.

La Constitución coloca a los órganos del Estado en un plano superior a aquél en que se ubican los órganos federales y locales. Se aprecia con claridad en el caso del Constituyente, y no es distinto en los demás. Si el presidente de la República suspende garantías conforme al Artículo 29 constitucional, las autoridades federales y locales no podrían dejar de observarla y un juez federal estaría impedido para conceder el amparo y protección de la justicia federal a las personas afectadas.

Puede argumentarse que ello se debe a que, si se han suspendido garantías válidamente, éstas no pueden ser violadas; pero es claro que ese acto del presidente vincula a las autoridades federales y estatales. Desde luego, ni el Congreso de la Unión ni las legislaturas estatales podrían restablecerlas por Ley y si lo intentaren, un juez federal estaría igualmente impedido para conceder el amparo a los particulares afectados. De forma similar, si el presidente y el Congreso General han declarado la guerra a otra nación, los gobernadores y legislaturas estatales no podrían decretar la exclusión de sus entidades respectivas de ese estado de guerra.

En la jerarquía de Leyes, pues, está la Constitución, los Tratados en un segundo plano como actos del Estado, y las Leyes federales y estatales en un tercer nivel, como Leyes aplicables en sus ámbitos respectivos. Esta jerarquía normativa es consecuencia del sistema federal por el que México optó hace más de 130 años.

Nuestro sistema, sin embargo, guarda una congruencia interna y fortalece al Estado mexicano. El Estado, desde luego, es libre de celebrar y aprobar los Tratados internacionales que le convengan, incorporándolos así al régimen jurídico nacional. Obviamente, ningún Estado puede desconocer o modificar sus obligaciones internacionales unilateralmente, aunque todo Estado es libre de denunciar Tratados; pero en México ningún órgano de gobierno puede contravenir las políticas del Estado —fijadas por los órganos competentes *del Estado*— en el plano internacional.

Por razón del sistema de incorporación de los Tratados internacionales en el orden jurídico interno, las autoridades nacionales están obligadas a cumplirlos, observando la jerarquía superior de éstos sobre las Leyes federales y locales en caso de conflicto.

3.4. LEYES ORDINARIAS.

Son las aprobadas con tal carácter por las Cortes Generales (Congreso y Senado). Para su aprobación es suficiente el voto favorable de la mayoría simple, es decir, la mayoría de los miembros presentes.

Dentro de estas Leyes, cabe distinguir entre las Leyes aprobadas por el Pleno y por las Comisiones. Pues aunque lo normal será que sea aprobada por el Pleno, hay que tener presente que el mismo puede delegar en las Comisiones Legislativas Permanentes la aprobación de proyectos o proposiciones de Ley con excepción de la reforma constitucional, las Leyes orgánicas y de bases y los Presupuestos Generales del Estado.

La delegación a favor de las Comisiones no tiene carácter definitivo, puesto que el Pleno puede en cualquier momento recabar a debate y votación de cualquier proyecto o proposición de Ley que haya sido objeto de delegación.

En relación al régimen jurídico de las Leyes orgánicas en la Constitución, cabe señalar que:

1. Han de ser producidas por las Cortes Generales y nunca por las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.
2. No puede el Pleno delegar su aprobación en las Comisiones Legislativas.
3. Las materias sobre las que deben versar las Leyes orgánicas no pueden ser objeto de delegación legislativa a favor del Gobierno.
4. Queda excluida en relación a las mismas, la iniciativa popular para la presentación de proposiciones de Ley.
5. Como se señaló al principio, su valor normativo es el de Ley, igual que cualquier otra, lo que ocurre que se distinguen de las ordinarias por la materia que (además de por el procedimiento) les está reservada a ellas y sólo por ellas puede regularse.

Ejemplo de Leyes ordinarias:

- I. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- II. Ley Orgánica del Servicio Exterior Mexicano.
- III. Ley Sobre la Celebración de Tratados
- IV. Código Fiscal de la Federación.

3.5. REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADOS POR MÉXICO.

Como punto inicial y para su futuro análisis a continuación se transcribe lo estipulado por los Artículos 31 y 32 de la Convención de Viena:

3.5.1. 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 norma 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.

3.5.2. Medios de Interpretación Complementarios.

Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del Tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del Artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el Artículo 31:

- a. Deje ambiguo u oscuro el sentido; o
- b. Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Es importante señalar que el título del Artículo 31 es “regla general de interpretación” (no reglas). Por lo tanto, el Artículo 31 debe “considerarse como una sola norma holística de interpretación en vez de como una sucesión de criterios distintos que han de aplicarse siguiendo un orden jerárquico”. Sin embargo, el Artículo 31 tiene una mayor jerarquía que el Artículo 32, ya que éste último sólo contiene “medios de interpretación complementarios”.

Según el Artículo 31 de la Convención de Viena “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”.

La exigencia de interpretar los Tratados de acuerdo con la buena fe supone otorgar preferencia a la interpretación que mejor se adecue al cumplimiento de las obligaciones objeto del Tratado y cumplir el contenido de los Tratados de acuerdo con una exigencia de equilibrio de intereses entre los firmantes, lo que impediría que una de las partes obtuviera ventajas tributarias por la existencia de expresiones ambiguas del texto del Tratado.

El principio de efecto útil se desprende de la regla general del Artículo 31 y, junto con el sentido corriente, responden a la necesidad de evitar las interpretaciones que deriven en resultados irrazonables o absurdos. Los Tratados deben ser interpretados con base en su objeto y fin y sus términos deben interpretarse de la manera en que se les dé pleno efecto como parte de un todo, de manera que no se deje inaplicable algún punto del Tratado.

El objeto y fin de los CEDT es distribuir derechos de tributación entre los países y resolver los conflictos de doble tributación. Tomando en cuenta la importancia de una aleación entre MOCDE y la Convención de Viena como instrumentos de interpretación, es importante que analicemos qué involucra la palabra “contexto” establecida en el Artículo 3

MOCDE. ¿Se trata sólo del contexto del cual habla el Artículo 31 de la Convención de Viena? ¿Es posible considerar también dentro de ese “contexto”, del cual habla el MOCDE, al Artículo 31 de dicha convención junto con los medios de interpretación complementarios y otros elementos como la jurisprudencia internacional y la doctrina?

Para su mejor entendimiento a continuación se transcribe el Artículo 3 del MOCDE:

“Para la aplicación del Convenio por un estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, **a menos que de su contexto** se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de ese estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.”

El término “contexto” utilizado en el párrafo segundo del Artículo 3 del MOCDE puede ser entendido en 4 sentidos:

- (1) En su más estricto significado como aquello que se encuentra justo a los lados del término en la misma oración del término a esclarecer.
- (2) Como algo que debe estar limitado a la descripción de contexto dada por la Convención de Viena.
- (3) Como un absurdo, ya que el Artículo 3 es ya parte de lo que el Derecho Internacional considera como contexto.
- (4) Como un concepto que abarca más elementos que el Artículo 31 de la Convención de Viena, debido a los diferentes significados que puede tener un término según los diferentes objetos de un Tratado bilateral y una Convención multilateral.

La regla 2.1.1 de la resolución miscelánea establece:

Para la interpretación de los Tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de Convenio para evitar la doble imposición a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con la disposición de los Tratados celebrados en México.

Al evolucionar la economía, los negocios cambian, se hacen más complejos, o surgen nuevos, lo que hace necesario revisar la legislación aplicable a los mismos, a fin que esta responda a las necesidades de cada situación en particular.

3.6 ASPECTOS GENERALES EN EL AMBIO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

3.6.1 Fuentes de Riqueza Territorial.

Intereses. El concepto de interés es sumamente importante para la aplicación de los Tratados, ya que en la mayoría de los casos los Tratados remiten a la definición del concepto contenida en la Ley del Estado de donde procede el pago de los mismos y esto ocurre en la mayoría de los Tratados celebrados por México que se encuentran surtiendo sus efectos, pero en algunas ocasiones se aplica el concepto de interés contenido en el Tratado correspondiente.

También es muy importante destacar en este punto, que cuando hay remisión a la Ley del Estado de la fuente se hace referencia también a cualquier renta asimilable a interés por la legislación del Estado correspondiente.

Aquellos ingresos del residente en el extranjero que no puedan quedar comprendidos dentro del concepto de interés, ni el de la renta asimilable al mismo, podrían quedar gravados, dependiendo de los Artículos específicos, bajo el concepto de Ganancias de Capital, que se regula en el Artículo 13 de los Tratados, si se trata de ganancias obtenidas por la enajenación de ciertos derechos y en caso contrario, y siempre y cuando no se trate de enajenación de derechos, quedarían normalmente comprendidos dentro del Artículo 7 que se refiere al concepto de Beneficios Empresariales, en cuyo caso, solamente pueden ser gravados en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los ingresos, por tratarse de ingresos propios de la actividad empresarial del no residente.

La definición de interés en los Tratados celebrados con Bélgica, Francia, Países Bajos y Suiza no remiten a la Ley de los Estados contratantes, sino que se encuentra en el propio Artículo 11 de cada Tratado y dicha definición es prácticamente idéntica en los cuatro casos y coincide con la plasmada en la del Modelo de la OCDE.

La definición contenida en el Tratado de los Países Bajos, agrega que las penalizaciones por mora se consideran como intereses y el Tratado con Bélgica dispone que no se tratará como intereses a los rendimientos de las acciones que se gravan como dividendos en el otro Estado, excepto por lo anterior, la definición en los cuatro Tratados es la siguiente:

“El término intereses empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y

especialmente los rendimientos de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos”.

La definición de interés se encuentra contenida en el Artículo 195 de la Ley, en el Artículo 198 se regula el interés percibido por arrendamiento financiero y en el 199 el de interés del rendimiento de las operaciones financieras derivadas de deuda y de las referidas a un subyacente.

La definición del concepto de interés contenida en los Artículos mencionados del Título V es sumamente importante para la aplicación de los Tratados, pues a mi juicio, es la que resulta aplicable y no la del Artículo 9, ya que si ese fuera el caso, no tendría razón de existir la definición dentro del Título V.

A continuación se presenta un cuadro donde aparece la tasa de retención aplicable conforme a los diferentes Tratados que se encuentran surtiendo sus efectos y algunas particularidades en la aplicación de los mismos.

INTERESES

Países	Bancos	General
Alemania	10%	15%
5) Australia	10%	15%
Bélgica	10%	15%
Canadá (nmf)	10%	10%
Corea	5%	15%
1) Chile (nmf)	15%	15%
Dinamarca	5%	15%
8) Ecuador	15%	15%
2) España (nmf)	5%	15%
3) Estados Unidos	4.9%	15%
4) Finlandia	10%	15%
Francia (nmf)	5%	10%
Irlanda	5%	10%
Israel	10%	10%
Italia (nmf)	10%	10%
5) Japón	10%	15%
Luxemburgo	10%	10%
Noruega	10%	15%
6) Países Bajos	5%	15%
Portugal	10%	10%
7) Reino Unido	5%	15%
República Checa	10%	10%
República de Polonia	10%	15%
Rumania	15%	15%
Singapur	5%	15%
Suecia	10%	15%
Suiza	10%	15%

(nmf) Nación más favorecida.

- 1) Si Chile pacta una tasa inferior con otro país en el futuro, dicha tasa se aplicará a México.
- 2) La tasa del 5% se aplica también en pago de intereses a cajas de ahorro.

- 3) Se aplica una tasa del 10% si los intereses son pagados a proveedores de maquinaria y equipo y la del 4.9% se aplica a los pagados a bancos, incluidos los bancos de inversión y ahorro, a instituciones de seguros y a títulos negociados en mercado de valores.
- 4) El 10% se aplica también a proveedores de maquinaria y equipo y a títulos negociados en mercado de valores.
- 5) La tasa del 10% se aplica también a instituciones de seguros, a títulos negociados en mercado de valores y proveedores de maquinaria y equipo.
- 6) La tasa del 5% se aplicará también a instituciones de seguros y a los títulos negociados en mercado de valores y la tasa del 10% cuando sean pagados por bancos o a proveedores de maquinaria y equipo.
- 7) La tasa del 5% se aplica también a instituciones de seguros y a los títulos negociados en mercado de valores. La tasa del 10% se aplica a los pagados por bancos y a los pagados a proveedores de maquinaria y equipo.
- 8) Después de cinco años de que surta sus efectos se aplicará la tasa del 10% a bancos.

Regalías. La retención del impuesto por el pago de regalías procede en aquellos casos en que la fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional y la Ley establece en el Artículo 200, que se considerará que se encuentra dicha fuente de riqueza en este país, cuando los bienes o derechos por los cuales se paguen las regalías se aprovechen en México o cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.

México hizo una reserva a lo señalado en el Modelo de la OCDE en relación a la fuente de riqueza para negociar en los Tratados bilaterales la posibilidad de considerar como tal al Estado donde reside quien paga las regalías, sin embargo la reserva no alude al concepto de aprovechamiento en territorio nacional en aquellos casos en que las regalías no sean pagadas por un residente en México, por lo cual este concepto de fuente contenido en la Ley no se podrá aplicar, tratándose de ingresos obtenidos por residentes en Estados con los cuales México tenga celebrado Tratado, salvo que así lo establezca el propio Tratado.

El concepto de regalías se contiene en el Artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, señalándose que se consideran regalías, “entre otros, a los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, formulas, o procedimientos y equipos, industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas u otro derecho o propiedad similar.”

La Ley señala además, que el pago por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas, incluye a los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los

procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir, para retransmitir, imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

Finalmente, es pertinente destacar, que conforme a la Ley, también se considerará como regalía la contraprestación por la enajenación de bienes o derechos en cuestión, independientemente de cómo se determine dicha contraprestación, en otras palabras se grava el ingreso aún en aquellos casos en que la contraprestación por la enajenación no se vincule a la productividad del derecho.

3.6.2. Residencia.

Los puntos de conexión desarrollan un importante papel dentro de la fiscalidad directa internacional al determinar la sujeción fiscal de los contribuyentes a un determinado territorio, en un sistema en el que conviven de forma simultánea los principios de tributación en el país de origen de los rendimientos, por su importe, y en el país de residencia, por la renta universal obtenida por el sujeto pasivo, gozando el país de origen de los rendimientos de un derecho preferente de tributación respecto al país de residencia del preceptor de los rendimientos.

Los puntos de conexión tributarios, como la residencia y el establecimiento permanente, determinan los derechos de un determinado territorio sobre los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo. Su importancia es, por lo tanto, primordial y se hace necesario contar con unos criterios claros y comúnmente aceptados a fin de evitar supuestos no deseados de ausencia de obligación tributaria o doble imposición.

Los criterios consensuados a lo largo del siglo XX y recogidos en las legislaciones tributarias y convenios internacionales de la mayoría de los países configuraban un mapa bastante claro a la hora de determinar las obligaciones tributarias en los diferentes territorios, dejando apenas espacio para la planificación fiscal y evitando en la mayoría de los casos los supuestos de ausencia de imposición y doble imposición, o introduciendo mecanismos para su subsanación.

La generalización del comercio electrónico y de las TIC en la gestión empresarial han venido a enturbiar este panorama al vaciar de contenido aparentemente algunas de esas categorías.

- *Residencia.* Así, el criterio del lugar de residencia es de aceptación generalizada por la mayoría de los países desarrollados a la hora de determinar el territorio con el que el contribuyente mantiene una relación económica más estrecha y en el que, por tanto, deberá tributar por su renta universal.

El problema surge cuando el sujeto pasivo cuya residencia es objeto de análisis es una empresa, pues el término de residencia, definido en estos casos en el modelo de Convenio fiscal de la OCDE como “*lugar de administración efectiva*”, era aquél “*en el que las decisiones de gestión y comerciales clave, necesarias para la dirección de la empresa, son tomadas*”.

Ese lugar era normalmente identificado con el lugar “... *donde la persona o grupo de personas más veteranas (por ejemplo el consejo de administración) toma dichas decisiones, el lugar donde las acciones a ser desarrolladas por la empresa en su conjunto son tomadas*”. Ahora bien, en un entorno económico como el actual, caracterizado por el uso generalizado de las modernas TIC, que posibilita la deslocalización de las tareas de dirección y de toma de decisiones, facilitando la comunicación entre partes situadas en lugares distantes del globo, el mantenimiento de dicho criterio, más sustancial que formal, implica abrir una puerta a los supuestos de doble imposición y de elusión fiscal (OCDE, 2001c, p.

Esta falta de eficiencia del criterio del “lugar de dirección efectiva” a la hora de proporcionar una regla clara para fijar la residencia en un determinado país de las empresas ha llevado a la OCDE (2001c) a tratar de obtener un criterio válido en este nuevo entorno, barajándose diversas opciones:

- a) Sustituir el concepto de dirección efectiva;
- b) Refinar ese concepto, considerando factores adicionales a los hasta ahora considerados, como la localización de la casa matriz y las funciones desarrolladas, el lugar de constitución, etc.;
- c) Establecer una ordenación jerárquica de los distintos criterios subsidiarios aplicables ante situaciones de conflicto;
- d) Una combinación de todas las anteriores. Hasta la fecha, sin embargo, ninguna de ellas se ha considerado como definitiva, encontrándose pendiente de un mayor desarrollo del debate así como de que el comercio electrónico alcance una mayor expansión en el ámbito empresarial y que, por lo tanto, este tipo de prácticas se consoliden en torno a un estándar concreto.

3.6.3. Domicilio Fiscal.

Cuando se plantea la cuestión de determinar si el sujeto pasivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tiene o no la residencia habitual en España durante un determinado ejercicio, a efectos de poder decidir la procedencia de su imposición tributaria por obligación personal o por obligación real, no queda más remedio que acudir a las reglas de localización o determinación de la residencia que se contienen en la propia Ley del impuesto o en el correspondiente Convenio de Doble Imposición, donde los Estados contratantes fijan unas reglas para solucionar las posibles dudas que puedan plantearse sobre esta cuestión.

El primero de los criterios, es el que hace referencia al cómputo de los días en que el contribuyente ha residido en España, que según lo que se dispone en el Artículo 9.1. a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es que permanezca más de 183 días en territorio español, en cuyo caso el interesado quedaría

obligado a contribuir por obligación personal. Pero ante las diferencias tributarias entre la contribución por obligación personal y obligación real, es necesario acudir, en primer lugar, a los criterios determinantes de una u otra forma de sujeción, establecidos en el Artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el criterio básico que emplea la Ley para aplicar una u otra modalidad de sujeción es el de la “residencia habitual en territorio español”.

Para la determinación de la residencia habitual el Artículo 9 de la Ley, como se ha indicado anteriormente, se remite al criterio temporal de residencia, pero en una doble modalidad, en las que basta que concurra alguna de las circunstancias mencionadas. También en los Convenios de Doble Imposición, el criterio de la residencia es el primero que se fija para determinar la potestad tributaria entre los Estados contratantes.

Pero los mencionados Convenios no imponen un concepto de residencia habitual para considerar a una persona “residente de un Estado contratante”, sino que deja a la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes la determinación de quién se considera “residente” sujeto a la imposición de cada uno de los Estados contratantes.

Así, se suele precisar que se considera residente de un Estado contratante a toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Artículo 48 de la Ley General Tributaria: *El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.*

El domicilio fiscal será:

- a. Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.
- b. Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo.”

Artículo 5, referente a los Tratados y convenios aplicables en España, dispone lo siguiente:

“Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el Artículo 96 de la Constitución Española.”

3.6.4. Establecimiento Permanente.

- *Establecimiento permanente.* Otra categoría muy afectada por la práctica del comercio electrónico es el concepto de establecimiento permanente; en su existencia se basa la tributación de las empresas en el país de origen de los rendimientos en función de la necesaria existencia de una estructura física localizada en ese territorio, gracias a la cual la empresa extranjera desarrolla su actividad económica. La OCDE, en el Artículo 5.1 de su modelo de Convenio de doble imposición, define el establecimiento permanente a efectos de la imposición directa como “... lugar fijo de negocios a través del cual la actividad de la empresa se desarrolla total o parcialmente”. Asimismo, en el párrafo 5 de ese Artículo se establece que “... cuando una persona –distinta de un agente de carácter independiente...– actúa en beneficio de una empresa y posee, y ejerce con asiduidad, en uno de los estados contratantes, un poder para formalizar contratos en nombre de la empresa, esa empresa se considerará que cuenta con un establecimiento permanente en dicho estado respecto de las actividades asumidas por dicha persona para la empresa...”. Aunque no se recoge de forma explícita en la definición del Artículo 5.1, el concepto de establecimiento permanente está vinculado a la existencia de un componente físico y al desarrollo de actividades de cierta entidad desde el punto de vista empresarial, que no tengan un carácter únicamente auxiliar.

El comercio electrónico internacional lleva implícito el riesgo de desaparición del vínculo físico con el territorio en el que se efectúan las operaciones, suscitando serias dudas sobre la existencia de un establecimiento permanente en aquellos casos en los que la empresa extranjera vende sus productos en el país a través de internet, de forma automatizada, mediante un sitio web localizado en un servidor radicado en un tercer estado.

Existe un acuerdo generalizado entre las autoridades fiscales, organismos internacionales y doctrina sobre la dificultad de aplicar a estos supuestos el concepto de establecimiento permanente tal y como se venía haciendo hasta ahora, desarrollándose diferentes propuestas y enfoques para tratar de prolongar la vigencia del concepto y adaptarlo a la nueva situación.

La OCDE ha dado un paso adelante en este esfuerzo clarificador introduciendo modificaciones a los comentarios del Artículo 5 del modelo de Convenio de doble imposición, consistentes en considerar la existencia de un establecimiento permanente cuando el sitio web esté alojado en un servidor de su propiedad localizado en el territorio en el que opera la empresa (OCDE 2000b, p. 5).

Queda pendiente de clarificar el resto de supuestos posibles, en los que el servidor, a pesar de estar localizado en el territorio en el que opera la empresa, no es de su propiedad. Hay que destacar a este respecto que estas modificaciones tienen un carácter parcial y que todavía se está debatiendo en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE la posibilidad de modificar la definición de establecimiento permanente aplicable al comercio electrónico.

A pesar de los esfuerzos realizados por aclarar la aplicación del concepto de establecimiento permanente a los nuevos supuestos derivados del comercio electrónico, la solución propuesta por la OCDE abre la puerta a las llamadas economías de opción, al hacer depender la existencia del establecimiento permanente de algo tan sencillo y con tan poca incidencia sobre la actividad en sí desarrollada como es la localización del servidor en uno o en otro territorio.

Es necesario mencionar aquí las apuestas que algunos países, entre los que se encuentra España, y parte de la doctrina hacen a favor de una modificación del concepto de establecimiento permanente en su aplicación al comercio electrónico en el que se haga abstracción de la necesidad de un vínculo físico y se abogue por la existencia de una presencia económica permanente o continuada (Ministerio de Hacienda, 2000, p. 421).

CAPÍTULO IV

TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN MÉXICO-ESPAÑA.

OBJETIVO

Es evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, así como prevenir el fraude y la evasión fiscal

4.1 AMBITO SUBJETIVO

En el Artículo primero del Convenio se establece que se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes.

4.2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS

Se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.

A su celebración, se estableció que los impuestos a los que se aplica con:

a) En el caso de los Estados Unidos Mexicanos:

- el Impuesto sobre la Renta;
- el Impuesto al Activo;

b) En el caso del Reino de España:

- el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
- el Impuesto sobre Sociedades;
- el Impuesto sobre el Patrimonio.

Se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad y que se añadan a los actuales o les sustituyan.

4.3 DEFINICIONES GENERALES.

Se establecen en el Artículo tercero al que nos referimos a continuación:

"México" significa el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, comprendiendo las partes integrantes de la Federación; las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares adyacentes; las islas de Guadalupe y Revillagigedo; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; y el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional

La descripción mencionada coincide totalmente con el contenido del Artículo 42 de la Constitución mexicana que define el territorio nacional.

"España" significa el territorio del Estado español, y utilizado en sentido geográfico designa el territorio del Estado español incluyendo las áreas exteriores a su mar territorial en las que, con arreglo al Derecho Internacional y a su legislación interna, el Estado español pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos, de sus aguas suprayacentes y de sus recursos naturales;

Estado Contratante significa, según sea el caso, los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España, respectivamente;

"Persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

"Sociedad" significa cualquier persona moral o jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral o jurídica a efectos impositivos;

Conforme a la doctrina jurídica tradicional, el orden jurídico puede suponer ficticiamente la existencia de entidades que no son hombres para conferirles derechos y obligaciones

La Ley del impuesto sobre la renta en su Artículo 8º, comprende expresamente a las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Conviene mencionar que estas asociaciones propiamente no son personas morales, ya que son contratos por los cuales una persona concede a otras que la aportan bienes o servicios una participación en las utilidades o las pérdidas de una negociación mercantil, atento a lo dispuesto por el Artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles

Incluso el Artículo siguiente de la misma Ley, señala que no tiene personalidad jurídica.

Las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;

Jorge Barrera Graf define a la empresa *como la organización de diversos factores de la producción, con el fin de producir bienes y servicios para el mercado (v .Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, 1992)*

El término "nacional" significa:

Por una parte, toda persona física que posea la nacionalidad en un Estado Contratante.

En el caso de nuestro país, el Artículo 30 de la Constitución establece que los mexicanos pueden serlo por nacimiento o por naturalización.

Los primeros los que nazcan en territorio nacional; los que nazcan en el extranjero y sean hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional o de madre mexicana nacida en territorio nacional.

También, los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización o de madre mexicana por naturalización..

Y, los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas

Por otra parte, o sea los mexicanos por naturalización son: los extranjeros que obtengan carta de naturalización de la Secretaría de Relaciones Exteriores así como la mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con mujer o varón mexicanos que tengan o establezcan su domicilio en territorio nacional.

- *Toda persona jurídica, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante;*

"Tráfico Internacional" significa

Todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante,

Excepto cuando el buque o aeronave solo sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;

La expresión "autoridad competente" significa:

- *En el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y*
- *En el caso de España, el Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado.*

4.4 RESIDENTES.

En el Artículo 4 se precisa que residente de un Estado Contratante: significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.

Conforme al Artículo 9 del Código Fiscal, el domicilio se define de la siguiente manera:

Personas Físicas

Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando tengan también casa habitación en otro país, se consideran residentes en México si en nuestro territorio se encuentra su centro de intereses vitales.

Ser considera que ese centro de intereses está en territorio nacional cuando, entre otros casos se den los siguientes supuestos:

- *Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física tengan fuente de riqueza en México.*
- *Cuando tengan el centro principal de sus actividades profesionales*

Son también residentes las personas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero

En mencionado Artículo 4 del Convenio, se establecen las reglas aplicables cuando una persona conforme sea residente de ambos países:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará

residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) Si no fuera nacional de ninguno de los Estados Contratantes, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Personas morales.

Conforme al Artículo citado del Código Fiscal, son residentes en el país las personas morales que hayan establecido en México su administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, o sea donde se adoptan cotidianamente las decisiones.

Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

4.5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

En el Artículo 5 del Tratado se dispone que, la expresión "*establecimiento permanente*" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Este concepto es semejante al mencionado en el Artículo 2º de LISR, solamente que en éste se hace referencia a las actividades empresariales o se presenten servicios profesionales.

. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

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.

La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses.

El antepenúltimo párrafo del Artículo 2º de la LISR adiciona los servicios de demolición y especifica que la duración de las actividades debe tener una duración de más de 183 días naturales consecutivos o no, en un período de doce meses.

No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera 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.

El Artículo 3º LISR se refiere únicamente al almacenaje o exhibición, y no así a la entrega de las mercancías.

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la empresa;

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que,

de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente.

Conforme al párrafo cuarto del Artículo 2º LISR se considera que un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente, cuando actúe en territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, pero no actúe en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los supuestos que se mencionan en sus fracciones I a VI, como sigue:

- Tenga existencia de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero
- Asuma riesgos del residente en el extranjero
- Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero
- Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus actividades propias
- Perciba sus remuneraciones independientemente de resultado de sus actividades
- Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comprobables.

Se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio del otro Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el siguiente párrafo.

No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Conforme al penúltimo párrafo del Artículo 2º LISR, no se considera que el extranjero tiene establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que lleven a cabo operaciones de maquila. Lo anterior está condicionado a que México haya celebrado con el país se residencia del residente en el extranjero un Tratado para evitar la doble tributación y se cumplan los requisitos del Tratado.

Las cuales procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados directa o indirectamente por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada.

Y, además cumplan lo dispuesto por el Artículo 216 Bis de la propia Ley mexicana.

4.6 BENEFICIOS EMPRESARIALES.

INGRESOS ATRIBUIBLES AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

En base al Modelo de la OCDE, el Artículo 7 en sus dos primeros apartados define la aplicación podría decirse independiente de los establecimientos permanente respecto de la administración principal.

En el caso que nos ocupa se señala que los beneficios empresariales de una empresa de un estado solo pueden ser sometidos a imposición a ese estado. Es esta la regla general.

La excepción, desde luego, es el caso de que la empresa realice su actividad en el otro estado contratante por medio de un establecimiento permanente en el otro estado contratante, cuyo concepto se ha dado con anterioridad.

Así, la LISR en el Artículo 1º, fracción II, señala como sujetos del impuesto a los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país.

El Tratado menciona que si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

Nuestra Ley en su Artículo 4º, primera parte del párrafo inicial señala que son ingresos atribuibles al establecimiento permanente los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero.

También se consideran atribuibles, los que obtenga la oficina central o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que el establecimiento permanente haya participado en las erogaciones para su obtención.

De manera justa, se establece en el Tratado se *atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares*

actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

El Artículo 30 LISR dispone que cuando se trata de un a país con el que se tenga celebrado Tratado para Evitar la Doble Tributación que tengan uno o varios establecimientos permanentes, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte siempre que se cumplan los requisitos de la Ley y su reglamento.

Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente.

Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) de la oficina central de la empresa o de alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este Artículo.

No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

Los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

4.7 RENTAS INMOBILIARIAS.

Según el Artículo 6 del Tratado las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Conforme al Artículo 750 código civil son bienes inmuebles entre otros:

- El suelo y las construcciones adheridas hacia él,
- Todo lo que este unido a un inmueble de una manera fija,
- Las maquinas, vasos, instrumentos ò utensilios destinados por el propietario de la finca, directa ò exclusivamente a la industria ò exportación,
- Los diques y construcciones.

De acuerdo con lo anterior, conviene recalcar que para El Convenio se comprenden casos que propiamente son empresas como son explotaciones agrícolas o silvícolas.

Comprende en todo caso los derechos al usufructo de inmuebles y aquellos otros pagos por la explotación o concesión de explotación de yacimientos minerales y otros recursos naturales.

Se consigna expresamente que los buques y aeronaves no se consideran inmuebles.

El régimen se aplica:

A las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

También se aplican:

A las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

Cuando la participación, directa o indirecta, en el capital de una sociedad confiera a su dueño el disfrute, utilización directa, arrendamiento o uso, de bienes inmuebles poseídos por la sociedad, las rentas pueden someterse a imposición en el Estado en el que los bienes inmuebles estén situados.

4.8 NAVEGACIÓN MARÍTIMA Y AÉREA.

Conforme al Artículo 8 los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación estuviera a bordo de un buque, se considerará que se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base del mismo, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explote el buque.

Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

4.9 EMPRESAS ASOCIADAS.

Cuando conforme el Artículo 9 *una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o*

Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

De acuerdo a nuestra Ley de ISR en el Artículo 64 se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

- Cuando sea una sociedad residentes en México,
- Cuando sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra sociedad,
- Que ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra sociedad.

Para la definición de las sociedades controladas considerando el Artículo 66 de la misma Ley antes mencionada:

Sociedades controladas se consideran aquellas en las cuales más del 50 por ciento de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de una sociedad controladora.

Como partes relacionadas según el Artículo 106 en la Ley de ISR en su decimo párrafo se consideran que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera en su administración, control o capital de la otra; o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

También es importante señalar que conforme el Artículo 215 de la Ley del ISR las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligadas, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

De lo contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Cabe hacer mención que se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el Artículo 216 de la Ley del ISR, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Para determinar las diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, considerando los siguientes elementos:

A. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
- c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
- d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

B. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación

C. Los términos contractuales;

D. Las circunstancias económicas; y

E. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

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

Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes.

Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a lo que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para realizar una correcta interpretación serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los Tratados celebrados por México.

Los métodos que hace mención el Artículo 215 de la Ley del ISR están contenidos en el Artículo 216 de la misma Ley y son los siguientes:

A. Precio comparable no controlado: considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

B. Precio de reventa: se determina el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

El por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

C. Costo adicionado: se determina el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

D. Partición de utilidades: se asigna la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

E. Residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

- Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,
- La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos anteriores, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2. Se calculará la utilidad residual, que se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global.

Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

F. Márgenes transaccionales de utilidad de operación: consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Al efectuar la aplicación de alguno de los métodos señalados se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables.

Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes.

En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Para los efectos de los mencionados Artículos 215 y 216 de que se trata, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas de información financiera Normas de Información Financiera.

4.10 DIVIDENDOS.

El Artículo 10 del TRATADO menciona el tratamiento que se da a los dividendos de acuerdo a los siguientes puntos:

Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Esto quiere decir que una persona que reside en el país (a) paga dividendos a otra persona que reside en el país (b), por consecuencia pueden someterse a imposición los dividendos en el país (b).

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

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

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

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

Así mismo las disposiciones de los párrafos iniciales del presente apartado "no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta o ha prestado unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada, con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo régimen de los Beneficios Empresariales o del régimen de Trabajos Independientes, según proceda.

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

En cuanto al punto del que tratamos, conviene referir que el Artículo 193 de la Ley del ISR que tratándose de los ingresos por dividendos o utilidades y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero.

En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del Artículo 10 de la Ley del ISR. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de dicho Artículo.

Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del Artículo 10 de la Ley del ISR.

Por lo que se refiere al caso de las personas físicas perceptores de dividendos conviene referir el Artículo 165 de la Ley en tanto dispone:

a) Intereses que menciona el Artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles que residan en México o por sociedades nacionales de crédito.

b) Préstamos a socios o accionistas, excepto de aquellos que:

- Sean consecuencia normal de las operaciones de una persona moral,
- Se pacte a plazo menor de un año,
- El interés pactado sea igual o superior a lo fijado en la Ley de Ingresos de la Federación con respecto a la prórroga de créditos fiscales y,
- Efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

c) Erogaciones que no sean deducibles con forme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

d) La omisión de ingresos o las compras no realizadas y registradas indebidamente.

e) La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

f) Modificación a la utilidad fiscal derivada por la determinación de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, realizada por las autoridades.

CAPÍTULO V

DE LOS INTERESES Y OTROS REGIMENES.

5.1 INTERESES.

En el Artículo 11 del Tratado los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Esto es que los intereses pagados por una empresa o persona que reside en el país (a) paga intereses a otra sociedad o persona que no reside en el país (b), por consecuencia pueden someterse a imposición los intereses en el país (b).

Estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido, no puede exceder del:

a) 10 por 100 del importe bruto de los intereses cuando se perciban por un banco que sea su beneficiario efectivo;

b) 15 por 100 del importe bruto de los intereses en los demás casos.

Durante cinco años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Convenio, la tasa aplicable será en el caso del inciso a) del presente Artículo, se aplicará la tasa del 15 por 100.

Los intereses antes mencionados solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario de los intereses, si satisface alguno de los requisitos siguientes:

a) Que el beneficiario sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

b) Que los intereses sean pagados por una persona de las mencionadas en el inciso a) anterior;

c) Que los intereses sean pagados por préstamos a plazo de tres años o más, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento o de garantía de carácter público de ese Estado Contratante, cuyo objeto sea promover la exportación mediante el otorgamiento de créditos o garantías en condiciones preferenciales.

De acuerdo con el Tratado el término "intereses", empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de

participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

De acuerdo con nuestra LISR en el Artículo 9, se consideran intereses entre otros:

- A los rendimientos de créditos de cualquier clase
- Los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios;
- Los premios de reportos o de préstamos de valores;
- El monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos;
- La ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito.

Considerando las operaciones de factoraje financiero, el interés es la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto múltiple.

Hablando de los contratos de arrendamiento financiero, se le considera interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

Por lo que se refiere a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional.

En el caso de las personas físicas se consideran intereses, a los rendimientos de las aportaciones voluntarias, depositadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o en la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, así también los de las aportaciones complementarias depositadas en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro calcularán, para cada uno de sus inversionistas, el interés real devengado proveniente de la subcuenta de aportaciones voluntarias o de la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, conforme a los Artículos 58-A ó 103-A de esta Ley.

Las administradoras de fondos para el retiro deberán realizar la retención del impuesto sobre la renta por los intereses reales positivos devengados a favor de los inversionistas, conforme se establece en el primer párrafo del Artículo 58 de la citada Ley.

Las disposiciones del Tratado al que hacemos referencia no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que

proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta o ha prestado unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones de los Beneficios Empresariales o del régimen de Trabajos Independientes.

Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y que soporten la carga de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Las disposiciones del presente Artículo no serán aplicables cuando el crédito por el cual se pagan los intereses, se concertó o asignó exclusivamente con el propósito de beneficiarse de este Artículo y no por razones comerciales fundadas.

De acuerdo al Artículo 195 de la LISR tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El impuesto de pagara mediante retención que se efectuara por la persona que realice los pagos y se calculara aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

- El 10% a intereses pagados en los siguientes casos
 1. A los intereses pagados a las siguientes personas, siempre que se encuentren registradas en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondo de Pensiones y Jubilaciones y fondos de Inversión del Extranjero y que proporcionen al Servicio de Administración Tributaria la información que éste solicite mediante reglas de carácter general sobre financiamientos otorgados a residentes en el país.

2. A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de los títulos de crédito colocados a través de bancos o casas de bolsa.
 3. A la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes.
- El 4.9% en los casos:
 1. A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el Artículo 9° de esta Ley, así como la ganancia proveniente de su enajenación, los percibidos de certificados, aceptaciones, préstamos u otros créditos a cargo de sociedades financieras de objeto múltiple o de organizaciones auxiliares de crédito.
 2. A los intereses pagados a entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o el Banco Central, participe en su capital social.
 - El 15% a los intereses pagados a reaseguradoras
 - El 21% en los siguientes casos:
 1. Los pagos por instituciones de crédito a residentes en el extranjero, distintos de los señalados anteriormente.
 2. Los pagos a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo que formen parte del activo fijo del adquirente.
 3. Los pagos a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para la habilitación y avío o comercialización.
 - A los intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores, se les aplicará la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el Artículo 177 de la LISR.

Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados en este Artículo se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

Si los beneficiarios efectivos, ya sea directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, perciben más del 5% de los intereses derivados de los títulos de que se trate y son:

- Accionistas de más del 10% de las acciones con derecho a voto del emisor
- Personas morales que en más del 20% de sus acciones son propiedad del emisor.

Así mismo el Artículo 196 de nuestra LISR nos dice que no se pagara impuesto sobre la renta a los intereses que se mencionan a continuación:

- *Los derivados de créditos concedidos al gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de bonos por ellos emitidos, adquiridos y pagados en el extranjero*
- *Los que se deriven de créditos a plazos de tres o más años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero dedicadas a promover la exportación mediante el otorgamiento de préstamos o garantías en condiciones preferenciales. Siempre que estas entidades estén registradas para estos efectos en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero.*
- *Los que deriven de créditos concedidos o garantizados en condiciones preferenciales por entidades de financiamiento residentes en el extranjero a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley.*
- *Los que deriven de los créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios sean residentes en el extranjero.*

Tratando se de intereses por arrendamiento nos menciona el Artículo 198 de la LISR que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes se utilicen en el país o cuando los pagos que se efectúen el extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente en el país, o cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero.

El impuesto se calculara aplicando la tasa del 155 a la cantidad que se hubiere pactado como interés en el contrato respectivo, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.

5.2 CANONES O REGALÍAS.

De acuerdo al Artículo 12 del Tratado donde nos dice que los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Sin embargo, estas regalías pueden someterse a imposición en el estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si la persona que recibe las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 % del importe bruto de las regalías.

Los cánones o regalías pagados en virtud de derecho de autor y de otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

El término "cánones o regalías" empleado en el presente Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término "cánones" o "regalías" también incluye las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes y derechos a que se refiere este párrafo, en la medida en que el monto obtenido por dicha enajenación se determine en función de la productividad o del uso de tales bienes o derechos.

Conforme el Artículo 15 B del Código Fiscal de la Federación se puede considerar regalías:

- Los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes
- Certificados de invención o mejora
- Marcas de fábrica
- Nombres comerciales
- Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas
- Los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos.

El uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

En cuanto a la ubicación en México tratándose de ingresos por regalías, se considera cuando, los bienes o derechos por los que se pagan se aprovechen en territorio de nuestro país.

Conforme al Artículo 200 de nuestra LISR el impuesto se calcula aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

- Regalías por uso o goce temporal de carros de ferrocarril 5%
- Regalías distintas de las comprendidas en el punto anterior así como por asistencia técnica 25%

En el caso de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de inversión o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima par aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establezca la tarifa contenida en el Artículo 177 de esta Ley.

Las disposiciones de los tres primeros párrafos del Artículo mencionado arriba “no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante de donde proceden los cánones o regalías una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta o ha prestado unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones o regalías estén vinculados efectivamente.”

En esos casos se aplican las disposiciones concernientes a los beneficios empresariales z a los servicios profesionales subordinados según sea el caso.

Los cánones o regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, o una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga los cánones o regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación de pago de los cánones o regalías, y que soporten la carga de los mismos, éstos se consideran procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones o regalías pagados, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Las disposiciones del Artículo 12 del Tratado no serán aplicables cuando el derecho o el bien por el que se paguen los cánones o regalías, se concertó o asignó exclusivamente con el propósito de beneficiarse de este Artículo y no por razones comerciales fundadas.

5.3 GANANCIAS DE CAPITAL.

De acuerdo al Artículo 13 del Tratado para evitar la doble tributación con España, las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

El Artículo 6 del mismo Tratado define a los Bienes inmuebles de la siguiente manera los bienes inmuebles comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

El Código Fiscal en su Artículo 14 menciona que se entiende por enajenación de bienes, entre otros casos, toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

Según la Ley del Impuesto sobre la renta en su Artículo 189 el impuesto por la enajenación de inmuebles se determinara aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, el cual será retenido por el adquirente si este es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en caso contrario el contribuyente deberá de enterar el impuesto mediante declaración que presentará al fisco dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Dentro de la Ley de ISR encontramos la opción de cuando se tiene un representante en México que reúnan los requisitos establecidos en el Artículo 208 de esa misma Ley, y siempre que la enajenación se consigne en escritura pública o se trate de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, podrán optar por aplicar sobre la ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el Artículo 177 de la misma Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará en los términos del Artículo 148, sin deducir las pérdidas.

Cuando la enajenación se consigne en escritura pública el representante deberá comunicar al fedatario que extienda la escritura, las deducciones a que tiene derecho su representado. Si se trata de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en las oficinas autorizadas que correspondan a su domicilio, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firma la escritura.

En todos los casos se presentará declaración por todas las enajenaciones aun cuando no haya impuesto a enterar. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

En el mencionado Artículo 13 del Convenio se dispone que *“las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, partes sociales u otros derechos de una sociedad o de otra persona moral o jurídica cuyos activos estén principalmente constituidos, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o por derechos relacionados con tales bienes inmuebles, pueden someterse a imposición en ese Estado. Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o jurídica, afecte a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales.”*

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación de al menos el 25 por 100 en el capital de una sociedad residente de un Estado Contratante, detentada al menos durante el periodo de doce meses precedente a la enajenación, pueden someterse a imposición en dicho Estado.

Por su parte la Ley de ISR en su Artículo 190 nos dice que tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

La Ley menciona también que se le dará el tratamiento de enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, a la enajenación de las participaciones en la asociación en participación. Para estos efectos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando a través de la asociación en participación de que se trate se realicen actividades empresariales total o parcialmente en México.

Asimismo, se dará el tratamiento de enajenación de acciones a los ingresos que se deriven de la constitución del usufructo o del uso de acciones o títulos valor a que se refiere el primer párrafo de este Artículo, o de la cesión de los derechos de usufructuario relativos a dichas acciones o títulos valor.

También se considerarán ingresos comprendidos los derivados de actos jurídicos en los que se transmita, parcial o totalmente, el derecho a percibir los rendimientos de las acciones o títulos valor. En estos casos, los contribuyentes que obtengan ingresos previstos en este párrafo no podrán optar por calcular el impuesto sobre la ganancia, en los términos del Artículo 190 de la LISR.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el monto total de la operación, sin deducción alguna.

La retención deberá efectuarse por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México. En el caso distinto, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Existe una opción dentro de la Ley cuando se tiene un representante en México que reúna los requisitos establecidos en el Artículo 208 de la misma Ley y sean residentes en el extranjero cuyos ingresos no estén sujetos a un régimen fiscal preferente de conformidad con esta Ley o no sean residentes en un país en el que rige un sistema de tributación territorial, podrán optar por aplicar sobre la ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el Artículo 177 de esta Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará conforme a lo señalado en el Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del Artículo 148 de la misma.

En el cuarto apartado del Artículo 13 del Tratado *“Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.”*

Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes o derechos a que se refiere el Artículo 12 que regula las regalías se someterán a imposición de acuerdo con lo dispuesto en dicho Artículo.

Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos anteriores del presente Artículo, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

5.4 TRABAJOS INDEPENDIENTES.

En los términos del Artículo 14 del Tratado Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo en las siguientes circunstancias, en que dichas rentas podrán también ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y contables.

De acuerdo con el Artículo 183 de la LISR nos dice que tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado independientes, se considerara que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país. Se considera que el servicio se presta total mente en México cuando se pruebe que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que presto en el extranjero en cuyo caso, el impuesto se calculara sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.

El impuesto se determinara aplicando la tasa del 25% sobre el total de ingresos obtenidos, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención del impuesto la persona que haga los pagos si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio.

En el Artículo 184 de la LISR nos dice que se exceptúan del pago del impuesto a los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero, ya sea personas físicas o personas morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndola el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, en un periodo de doce meses.

Tratándose de las remuneraciones de cualquier clase que reciba los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales nos dice el Artículo 186 de la LISR que se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas residentes en el México. El impuesto se determinara aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las sociedades que hagan los pagos.

Cuando dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado Contratante la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija; o

Cuando su estancia en el otro Estado Contratante sea por un periodo o periodos que sumen o excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo continuo de doce meses, en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

5.5 TRABAJOS DEPENDIENTES.

Conforme dispone el Artículo 15 del Ordenamiento del que se trata *los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

Las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) El perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo continuo de doce meses;*
- b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado; y*
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.*

La Ley Federal del Trabajo Mexicana expresa que es de observancia general en toda la república mexicana y que rige las relaciones de trabajo comprendidas en el Artículo 123, apartado A de la Constitución General de la República.

Dicho Artículo menciona que toda persona tiene el derecho al trabajo digno y socialmente útil, se promoverán la creación de empleos y organización social para el trabajo, conforme a Ley.

El Artículo 6º de la Ley Federal de Trabajo expresa que las Leyes respectivas y los Tratados celebrados y aprobados en los términos del Artículo 133 de la Constitución serán aplicables a las relaciones de trabajo en todo lo que beneficien al trabajador, a partir de la fecha de la vigencia.

El Artículo 7º de mencionada Ley menciona que en toda empresa o establecimiento, el patrón deberá emplear un noventa por ciento de trabajadores mexicanos, por lo menos. En las categorías de técnicos y profesionales, los trabajadores deberán ser mexicanos, salvo que no los haya en una especialidad determinada, en cuyo caso el patrón podrá emplear temporalmente a trabajadores extranjeros, en una proporción que no exceda del diez por ciento de los de la especialidad.

El patrón y los trabajadores extranjeros tendrán la obligación solidaria de capacitar a trabajadores mexicanos en la especialidad de que se trate. Los médicos al servicio de las empresas deberán ser mexicanos.

Para el Artículo 8° de la multicitada Ley, trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

Para los efectos de esta disposición, se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.

Por otra parte, no obstante las disposiciones precedentes del presente Artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

De acuerdo, a la Ley del ISR en su Artículo 180 dice que tratándose de los ingresos por salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

- Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$1,000,000.00.
- Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1,000,000.00.

Cuando el ingreso de que se trate se perciba por periodos de doce meses dichos periodos no coincidan con el año calendario, se aplicarán las tasas previstas en las fracciones anteriores, en función del periodo de doce meses en lugar del año de calendario.

Además de que el Artículo 181 de la misma Ley exceptúa del pago del impuesto a que se refiere el Artículo anterior, por los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

No será aplicable lo dispuesto en dicho Artículo, cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente.

El contribuyente se encuentra obligado a pagar el impuesto en los términos del Artículo 180 de la misma Ley, estará obligado a continuar pagándolo de conformidad con dichos Artículos, mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional.

5.6 PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS.

De conformidad con el Artículo 16 del Convenio *“Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.”*

De conformidad con el Artículo 185 tratándose de remuneraciones de cualquier clase reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas residentes en México.

El impuesto se determinara aplicando la tasa del 25% sobre el monto total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las sociedades que hagan los pagos.

5.7 ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

En el Artículo 17 del Convenio nos menciona *las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

En el caso de los ingresos que obtengan las personas físicas o morales, en ejercicio de sus actividades artísticas o deportivas, o de la realización o prestación de espectáculos públicos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando dicha actividad, o presentación se lleve a cabo en el país.

De acuerdo al Artículo 203 de la nuestra LISR Dentro de los servicios prestados por un residente en el extranjero relacionados con la presentación de los espectáculos públicos, aquéllos que estén destinados a promocionar dicha presentación, incluyendo las actividades realizadas en territorio nacional como resultado de la reputación que tenga el residente en el extranjero como artista o deportista.

Se encuentran incluidos dentro de este Artículo los ingresos que obtengan residentes en el extranjero que presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o enajenen bienes, que se relacionen con la presentación de los espectáculos públicos, artísticos o deportivos a que se refiere este Artículo. Se

presume, salvo prueba en contrario, que los artistas, deportistas o personas que presenten el espectáculo público, tienen participación directa o indirecta de los beneficios que obtenga el prestador de servicios que otorgue el uso temporal o enajene dichos bienes.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos, siempre que ésta sea residente en el país o en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

En los demás casos, quienes obtengan los ingresos por los conceptos a que se refiere este Artículo calcularán el impuesto y lo enterarán mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se presentó el espectáculo o evento deportivo, al día siguiente en que se obtuvo el ingreso.

Los contribuyentes que tengan representantes en el país que reúnan los requisitos establecidos en el Artículo 208 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el Artículo 177 de esta Ley, sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido las deducciones que autoriza el Título II o Capítulo II, Secciones I o II del Título IV de esta Ley.

En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se efectúa el espectáculo público, artístico o deportivo, dentro del mes siguiente al de la conclusión del mismo.

Esta opción sólo se podrá ejercer cuando se otorgue la garantía del interés fiscal por una cantidad equivalente a la que corresponde al impuesto determinado conforme al cuarto párrafo de este Artículo, a más tardar el día siguiente en que se obtuvo el ingreso.

No obstante lo dispuesto en los Artículos séptimo del Tratado que se refiere a beneficios empresariales, así como el Artículo 14 que nos habla de trabajos independientes y el Artículo 15 referido a trabajos dependientes, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista.

Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado Contratante si la visita a este otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

5.8 PENSIONES.

Sin perjuicio de lo anotado en el cuarto párrafo del punto de lo dispuesto en el párrafo 4 del apartado 5.9 *las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*

Al respecto es aplicable lo dispuesto en el Artículo 182 del LISR que nos dice que tratándose de ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, incluyendo las provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez prevista en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los pagos se efectúen por residentes en el país o establecimientos permanentes en territorio nacional o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

- Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- Se aplicará la tasa de 15% sobre los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$1,000,000.00.
- Se aplicará la tasa de 30% sobre los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1,000,000.00.

La persona que efectúe los pagos a que se refiere este Artículo, deberá realizar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México.

En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a aquél en el que se obtenga el ingreso.

5.9 FUNCIONES PÚBLICAS.

Dentro del Artículo 19 del Tratado nos dice que *“las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.”*

Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

Posee la nacionalidad de este Estado, o

No ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

Esto establece que una persona física que presta sus servicios al Estado denominado por ejemplo España solo podrá ser sujeta a imposición en este Estado, salvo que posea su nacionalidad del otro estado contratante por ejemplo en México.

Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado

Contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

Lo mencionado se entiende así: si una persona física recibe pensión por un estado contratante ejemplo España solo será sujeta a imposición en España, salvo que la persona física sea residente y nacional del otro estado contratante por ejemplo México.

A lo que se refieren los conceptos contenidos en este Artículo 19 del Tratado, se aplica lo dispuesto en el apartado 5.4 que se refiere a los trabajos independientes, así como lo establecido en el punto 5.5 que contiene lo dispuesto para trabajos dependientes, así mismo cabe mencionar que el apartado 5.8 nos habla de las pensiones.

Se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

5.10 ESTUDIANTES.

En el ámbito de estudiantes encontramos en el Artículo 20 lo consecuente, las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación, un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

Esto significa que si un estudiante por ejemplo mexicano se va a continuar su formación en España, todos los ingresos que reciba por concepto de esta actividad estudiantil no están sujetos a imposición en España siempre y cuando los ingresos provengan siempre de México.

5.11 OTRAS RENTAS.

En lo dispuesto en el Artículo 21 del Tratado las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los anteriores Artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el Artículo 6 de este Tratado, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija igualmente situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los Artículos anteriores y que tengan su origen en el otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en este otro Estado.

El Convenio incorpora la regla consistente de atribuir, respecto a esta categoría residual de rentas, el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario, y, asimismo, se recoge la especificidad consistente en declarar aplicables, salvo en el caso de los bienes inmuebles, las disposiciones previstas para los beneficios empresariales y profesionales independientes cuando la renta obtenida esté vinculada a la actividad de un establecimiento permanente o base fija que un residente de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante.

5.12 PATRIMONIO.

De acuerdo al Artículo 22 del Convenio el patrimonio constituido por bienes inmuebles definidos en el Artículo 6 *que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

En cuanto al patrimonio constituido por acciones, se fijan en el Convenio dos reglas especiales. La primera, que el patrimonio constituido por acciones, partes sociales u otros derechos de una sociedad de sociedad de otra persona moral o jurídica cuyos activos estén principales constituidos, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o por derechos relacionados con tales bienes inmuebles, pueden gravarse en este Estado, no tomándose en consideración, a tales efectos,

bienes inmuebles que dicha sociedad o persona moral o jurídica afecte a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales.

El patrimonio constituido por acciones que representen una participación de al menos el 25% en el capital de una sociedad residente de un Estado Contratante puede someterse a imposición en dicho Estado.

El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en este otro Estado.

El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

5.13 MÉTODO DE LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Para tener una correcta acepción de la aplicación del propio Tratado y así eliminar la doble imposición es necesario comprender lo siguiente que nos menciona el Artículo 23 del presente Tratado:

En lo que concierne a México, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación mexicana, de la manera siguiente:

a) Los residentes en México podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en España hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso.

Consecuentemente podemos encontrar que la Ley de ISR en su Artículo 6 menciona que los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esa Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

b) 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 España por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en España pagó los dividendos.

La Ley del ISR menciona que tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México el Artículo 6 de esta Ley refiere que también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México.

Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere el anterior párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México.

El acreditamiento mencionado anteriormente sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

Para los efectos del párrafo anterior, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país correspondiente al ingreso acumulable por residentes en México, determinado conforme a dicho párrafo, se obtendrá:

Dividiendo dicho ingreso entre el total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente obtenido por el impuesto pagado por la sociedad.

Se acumulará el dividendo o utilidad percibido y el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México, aun en el supuesto de que el impuesto acreditable se limite en los términos del párrafo sexto del Artículo 6 de la Ley de ISR.

Adicional a lo mencionado en los párrafos anteriores, se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, si esta última, a su vez, distribuye dichos dividendos a la persona moral residente en México.

El acreditamiento mencionado en el párrafo anterior se hará en la proporción que le corresponda del dividendo o utilidad percibido en forma indirecta.

Dicha proporción se determinará multiplicando la proporción de la participación que en forma directa tenga el residente en México en la sociedad residente en el extranjero, por la proporción de participación

en forma directa que tenga esta última sociedad en la sociedad en la que participe en forma indirecta el residente en México.

Para que proceda el acreditamiento en cuestión, la participación directa del residente en México en el capital social de la sociedad que le distribuye dividendos, deberá ser de cuando menos un diez por ciento y la sociedad residente en el extranjero en la que la persona moral residente en México tenga participación indirecta, deberá ser residente en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Sólo procederá el acreditamiento previsto en el párrafo anterior, en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta y siempre que la sociedad residente en el extranjero se encuentre en un segundo nivel corporativo.

La proporción del impuesto sobre la renta acreditable que corresponda al dividendo o utilidad percibida en forma indirecta, se determinará en los términos del párrafo anterior.

Para efectuar el acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior, será necesario que la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación directa en su capital social, sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación indirecta, debiendo ser esta última participación de cuando menos el cinco por ciento de su capital social.

Los porcentajes de tenencia accionaría señalados en párrafos anteriores, deberán haberse mantenido al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

Las personas morales residentes en México que efectúen el acreditamiento, deberán considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido en forma indirecta, el monto del impuesto que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta, por el que se vaya a efectuar el acreditamiento.

La Ley marca un límite de ISR acreditable para personas morales que se refiere el primer párrafo del Artículo 6 de la Ley del ISR, el cual dice que no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el Artículo 10 de la misma, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de esta Ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Para estos efectos, las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento.

Las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no deberán ser consideradas y, las deducciones que sean atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, se considerarán en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio.

El monto del impuesto acreditable a que se refieren los párrafos anteriores no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el Artículo 10 de la Ley de ISR a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicables en el país de residencia de la sociedad del extranjero de que se trate con cargo a la cual se distribuyó el dividendo o utilidad percibido.

Cuando la persona moral que tenga derecho a acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero se escinda, el derecho al acreditamiento le corresponderá exclusivamente a la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca lo podrá transmitir a las sociedades escindidas en la proporción en que se divida el capital social con motivo de la escisión.

Cuando una sociedad controlada tenga derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, calculará el monto máximo del impuesto acreditable de conformidad con lo dispuesto anteriormente.

La sociedad controladora podrá acreditar el monto máximo del impuesto acreditable, contra el impuesto que conforme a esta Ley le corresponde pagar, en la participación consolidable a que se refiere el tercer párrafo de la fracción I del Artículo 68 de la Ley de ISR.

Tratándose del acreditamiento a que se refiere el párrafo segundo del Artículo 6 este Artículo, la sociedad controlada deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que le hizo la distribución, correspondiente al dividendo o utilidad percibido.

El impuesto pagado en el extranjero con anterioridad a la incorporación a la consolidación, se podrá acreditar en cada ejercicio hasta por el monto del impuesto que le correspondería a la sociedad controlada en cada ejercicio, como si no hubiera consolidación.

La Ley también menciona un límite de ISR acreditable para personas físicas el cual dice que no excederá de la cantidad que resulte de aplicar lo previsto en el Capítulo XI del Título IV de la Ley de ISR a los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, una vez efectuadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos de conformidad con el capítulo que corresponda del Título IV antes citado.

Las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada.

En el caso de las personas físicas que determinen el impuesto correspondiente a sus ingresos por actividades empresariales en los términos del Capítulo II del Título IV de la Ley de ISR, el monto del impuesto acreditable no excederá de la cantidad que resulte de aplicar al total de los ingresos del extranjero la tarifa establecida en el Artículo 177 de esta Ley.

Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada.

Las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este Artículo hasta por una cantidad equivalente al impuesto que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición.

Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo. Para los efectos de este acreditamiento, se aplicarán, en lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del Capítulo V del Título II de la Ley de ISR.

Para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el tipo de cambio que resulte aplicable conforme a lo señalado en el tercer párrafo del Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, a los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero a que corresponda el impuesto.

La Ley del ISR en su párrafo 14 del Artículo 6 nos habla de los Tratados para evitar la doble tributación, en donde, los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el Tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este Artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese mismo Tratado.

No se tendrá derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, cuando su retención o pago esté condicionado a su acreditamiento en los términos de la Ley de ISR

.

La documentación comprobatoria del pago del impuesto debiera de conservarla el contribuyente en todos los casos. Cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.

En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en México, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en México.

Los dividendos pagados a una sociedad residente de España, que sea la beneficiaria efectiva de los mismos, por una sociedad residente en México que no controle directa o indirectamente a una sociedad residente en un tercer Estado, ni sea controlada por una tal sociedad, se considerará que han satisfecho en México un impuesto del 5 por 100 en el supuesto del párrafo 2. a) del Artículo 10.

Sin embargo, las deducciones practicadas con arreglo a los párrafos anteriores no podrán exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en México.

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de México a una sociedad residente de España y que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, para la determinación del crédito fiscal se tomará en consideración (además del importe deducible con arreglo al inciso a) de este párrafo), el impuesto efectivamente pagado por la sociedad mencionada en primer lugar respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos.

Dicha deducción, juntamente con la deducción aplicable respecto de los dividendos con arreglo al inciso a) De este párrafo no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, imputable a las rentas sometidas a imposición en México.

Para la aplicación de lo dispuesto en este inciso será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de al menos el 25 por 100 y se mantenga de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores a la fecha de pago del dividendo.

Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

Procedimientos Que Eliminan Los Efectos De La Doble Tributación

En la mayoría de los Estados, las normas tributarias se aplican tanto tomando en cuenta la condición de residente del contribuyente como el origen de los ingresos. En consecuencia, los ingresos obtenidos por un residente de un Estado pueden ser gravados por el Estado en donde se originan estos ingresos y a su vez, a falta de disposición expresa en los convenios internacionales para evitar la doble tributación, por el

Estado en el cual reside el sujeto pasivo. Si las tasas del impuesto sobre la renta son bajas, como lo fueron en los primeros años de este siglo, la ineficiencia y la falta de equidad causadas por la doble tributación eran modestas y por lo tanto tolerables.

Sin embargo, cuando las tasas de impuestos alcanzan los niveles que prevalecen en la actualidad, las cargas fiscales producto de la doble tributación pueden ser onerosas e interferir de manera importante en el desarrollo de la inversión y del comercio internacional. La necesidad de atenuar el efecto que produce la doble tributación es claro para lograr la equidad y la proporcionalidad en el ámbito de globalización impositiva, así como para alcanzar una política fiscal sana que aliente a la inversión.

La doble tributación internacional puede surgir a partir de diversas causas. Los siguientes tres efectos de doble tributación se derivan de conflictos en cuanto a la jurisdicción fiscal de los Estados donde se generan los Ingresos:

- **Conflicto de origen:** Dos o más Estados tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente, debido a que argumentan que el origen corresponde a su jurisdicción.
- **Conflicto de residencia:** Dos o más Estados afirman que tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente porque el sujeto pasivo es residente en ellos. El contribuyente que es residente de dos Estados con frecuencia se le denomina "contribuyente con doble residencia".
- **Conflicto de residencia y origen:** Un Estado afirma que tiene el derecho de gravar los ingresos de un contribuyente originados en el extranjero porque el sujeto pasivo es residente de ese Estado y el otro Estado, afirma que tiene el mismo derecho de gravar los ingresos, ya que éstos se originaron dentro de su jurisdicción.

De estos tres efectos de doble tributación internacional, el que tiene más probabilidades de ocurrir si no existen medidas para atenuar la doble tributación, es el que se provoca por conflictos de residencia y origen. Para un contribuyente resulta muy difícil evitar los conflictos de residencia y origen por el efecto de la globalización tributaria.

En cierta medida, los sujetos pasivos pueden reducir su vulnerabilidad ante el evento de la doble tributación por medio de una cuidadosa planeación tributaria. En su mayoría, los intentos de la comunidad fiscal internacional para resolver la doble tributación internacional se han enfocado en la eliminación de los conflictos de residencia y origen.

Además de las clases de conflictos mencionadas, la doble tributación internacional puede ocurrir debido a diferencias en la forma en que los Estados definen los ingresos, la oportunidad de obtener éstos y las reglas de contabilidad fiscal que adoptan.

Cabe señalar que la doble tributación internacional también puede ocurrir debido a las disputas entre Estados, en cuanto a cómo establecer un precio adecuado en condiciones de igualdad por transferencias de bienes, créditos y servicios entre partes relacionadas. Otras reglas adoptadas para reducir la evasión fiscal también pueden provocar una doble tributación.

Los convenios para evitar la doble tributación, por lo general producen la desgravación de estos tres efectos de doble tributación internacional, así como de algunos otros de carácter especial que surjan producto de una política fiscal adoptada de manera errónea por los Estados Contratantes. La doble tributación que resulta de conflictos de origen se pretende resolver mediante la búsqueda de uniformidad en las reglas que regulan este concepto de origen.

Por ejemplo, el Artículo 11 (5) del Modelo de la OCDE, proporciona reglas relativas al origen de los ingresos por intereses. No obstante, la mayoría de los convenios fiscales no contienen reglas extensas en cuanto al origen. Los casos en los que la doble tributación por origen no se resuelve en las disposiciones específicas de un Convenio, pueden a su vez, resolverse por medio de la consulta entre las autoridades fiscales de los Estados firmantes del Convenio (autoridades competentes) de acuerdo con los procedimientos de acuerdo mutuo.

Los contribuyentes que son personas físicas por lo regular obtienen a través de los convenios tributarios, procedimientos para atenuar la doble tributación internacional que resulta por conflictos de residencia. Muchos de estos conflictos de residencia que involucran a dos o más entidades jurídicas, también se resuelven con la celebración de convenios tributarios. El Modelo de la OCDE ofrece una serie de reglas de "desempate" para resolver los casos en los que una persona física es residente de ambos Estados.

En el caso de la doble residencia de una persona jurídica ésta se resuelve de acuerdo con el Modelo de la OCDE al considerar a la persona como residente del Estado donde se encuentra el sitio de administración principal. Esta regla de desempate es por lo general modificada por Estados que utilizan como elemento, el sitio de constitución de la sociedad para determinar su residencia. El procedimiento de acuerdo mutuo, es el que se utiliza para resolver algunos casos de doble residencia.

La desgravación de la doble tributación que resulta de la aplicación de impuestos por el Estado de residencia y por el Estado de origen, sobre los mismos ingresos, normalmente es otorgada por la autoridad donde el sujeto pasivo tiene su residencia. En otras palabras el Estado donde se originan los ingresos tiene prioridad para cobrar los impuestos, sobre el Estado donde reside el sujeto pasivo.

De acuerdo a Herbert Bettinger existen tres métodos para evitar la doble tributación. Estos métodos son:

- ***Método de deducción.***
- ***Método de exención.***
- ***Método de crédito.***

Método de deducción

Los Estados que utilizan el método de deducción, gravan a sus residentes sobre los ingresos generados en el extranjero y permiten a esos contribuyentes aprovechar una deducción por los impuestos pagados fuera de su Estado al momento de calcular el gravamen bajo el principio de ingreso universal. En efecto, los impuestos pagados en el extranjero, son considerados como gastos corrientes de la actividad empresarial llevada a cabo en una jurisdicción extranjera.

El método de deducción es el menos generoso para atenuar el efecto de la doble tributación internacional.

El método de deducción fue utilizado por varios Estados en los años en los que configuraron sus sistemas fiscales. Cuando las tasas tributarias a nivel mundial no reflejaban un impacto económico importante, este enfoque era aceptable. Sin embargo, a medida que las tasas se elevaron después de la Segunda Guerra Mundial, la mayoría de los Estados han adoptado el método de exención o el método de crédito. Únicamente el método de exención y el método de crédito están sancionados por el Modelo de la OCDE y por el Modelo de las Naciones Unidas (Modelo ONU).

Estos métodos como se comentó, pretenden atenuar el efecto de la doble tributación

Sin embargo el método de deducción no ha desaparecido, Algunos Estados que han adoptado el método de crédito han, a su vez, conservado el método de deducción como forma opcional para atenuar el efecto de la doble tributación y como forma de considerar a los impuestos pagados en el extranjero y que por una u otra razón, no son acreditables. Además, algunos Estados emplean este método de deducción en relación a los Impuestos pagados por ingresos derivados de carteras de inversiones en el extranjero.

En efecto, los Estados utilizan el método de deducción siempre que gravan a sus residentes sobre el monto neto de los dividendos que reciben de una sociedad extranjera, considerando que esta sociedad ha pagado impuestos sobre ingresos originados en el extranjero y no se le permite un crédito con respecto a esos ingresos.

El efecto del método de deducción provoca que los residentes que generen ingresos del extranjero y que pagan el impuesto sobre la renta en el extranjero, sean gravados con una tasa fiscal combinada más elevada que la aplicada a los ingresos originados dentro de una localidad. Como resultado del método de deducción crea una tendencia en favor de la inversión local sobre la inversión en el extranjero. Este tratamiento puede ser justificado desde el punto de vista del interés nacional.

El método de deducción no fomenta la inversión local, sino que también los residentes con ingresos Internacionales reciben el mismo tratamiento en cuanto a que pagará mismo porcentaje de impuesto local. Por supuesto, desde la perspectiva la carga fiscal total (cargas local y extranjera combinadas) sobre los ingresos internacionales de un contribuyente, el método de deducción no logra un tratamiento igual para los residentes.

Aún cuando los residentes ingresos internacionales pagarán el mismo impuesto local, es posible que cubran montos superiores por gravámenes cubiertos en el extranjero. Además, el método de deducción no es neutral en términos de la distribución de la recaudación entre los Estados.

Método de exención

De acuerdo con el método de exención, el Estado de residencia grava los ingresos originados en forma local y exenta de impuestos locales a los ingresos originados en el extranjero. En efecto, el derecho para gravar ingresos, recae exclusivamente en el Estado de origen. El método exención elimina completamente la doble tributación internacional por conflictos de origen o residencia, ya que solamente una autoridad fiscal es la que determina el gravamen.

Algunos Estados han adoptado una variación del método de exención para regular a los ingresos generados por empresas residentes en extranjero o sucursales extranjeras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. De acuerdo con este método, la exención de impuestos locales por ingresos generados en el extranjero, se aplica solamente si los ingresos están sujetos a gravamen por parte del otro Estado o sujetos a una tasa mínima de impuestos por parte del otro Estado.

De acuerdo con otra variación del método de exención, los ingresos originados en el extranjero, aún cuando estén exentos, se toman en cuenta para determinar la tasa de impuestos aplicable a los demás ingresos gravables del contribuyente. A esta práctica se le conoce como "exención progresiva".

En estos sistemas, los ingresos originados en el extranjero se incluyen inicialmente en los que se obtienen en forma local y con el único propósito de determinar la tasa fiscal promedio que pagaría el sujeto pasivo si los ingresos originados en el extranjero fuesen gravables. Esta tasa promedio se utiliza para calcular los impuestos reales sobre los ingresos originados localmente. Algunos Estados europeos, utilizan el método de exención progresiva.

El método de exención es relativamente sencillo para que las autoridades fiscales lo administren y resulta eficaz para eliminar la doble tributación Internacional. El sistema de exención progresiva es más complejo, ya que requiere que las autoridades fiscales obtengan información sobre el monto de los ingresos originados en el extranjero por los contribuyentes residentes. Sin embargo, mitiga en cierta medida la falta de equidad del sistema de exención puro.

Aun cuando el método de exención se utiliza ampliamente y está sancionado por los modelos tanto de la OCDE como de la ONU, atenta contra lo que persigue la equidad individual del sujeto pasivo, no obstante otorga eficacia económica a la política fiscal. En la medida en que los Impuestos en el extranjero sean menores que los impuestos locales, los contribuyentes residentes con ingresos exentos originados en el extranjero reciben un tratamiento más favorable en comparación con los demás residentes. Aún más, un

sistema de exención anima a los contribuyentes residentes a invertir en el extranjero, en Estados con tasas fiscales bajas, especialmente en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Por la importante debilidad mencionada, resulta difícil justificar un método total de exención para evitar la doble tributación. Sin embargo, podría justificarse un sistema parcial de exención, si se usa como un sustituto conveniente y sencillo del método de crédito. En un sistema parcial de exención, un Estado exenta a los contribuyentes sobre los ingresos generados en Estados comprometidos a aplicar impuestos con tasas y bajo condiciones que son aproximadamente comparables a sus propias tasas y condiciones.

Si se aplica adecuadamente, el resultado será similar al que se obtenga de acuerdo al método de crédito, puesto que un Estado que emplea el método de crédito en tales circunstancias, generaría una carga tributaria no importante o quizá no recaudaría respecto a los ingresos obtenidos en el otro Estado con condiciones comparables.

La supuesta virtud de un sistema de exención parcial permite reducir al mínimo los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos administrativos para las autoridades fiscales. Para que el sistema de exención parcial funcione de manera eficaz, un Estado debe ser capaz de que los sujetos pasivos consideren de manera inadecuada la acumulación de ingresos obtenidos en jurisdicciones de baja imposición fiscal, y debe ser capaz a su vez, de evitar que los contribuyentes trasladen artificialmente deducciones atribuibles a ingresos derivados del Estado exento hacia los ingresos derivados en un Estado considerado como jurisdicción de baja Imposición fiscal.

Método de crédito

De acuerdo con el método de crédito, los impuestos en el extranjero pagados por un contribuyente residente, por lo general reducen el impuesto fiscal local en la proporción de los pagados en otro Estado.

En consecuencia, el método de crédito elimina por completo el efecto de la doble tributación Internacional originada por conflictos de residencia. De acuerdo con el método de crédito, los ingresos originados en el extranjero están sujetos a impuestos locales siempre que la tasa de los impuestos en el extranjero sea menor que la tasa de los gravámenes locales. Bajo tales circunstancias, los impuestos locales netos son una cantidad igual a la diferencia entre las dos tasas fiscales multiplicadas por los ingresos originados en el extranjero. En efecto, los Impuestos en el extranjero cubren los gravámenes locales, de modo que la tasa fiscal combinada, local y extranjera, sobre los ingresos originados en el extranjero es igual a la tasa fiscal local.

Es importante mencionar que, los Estados en los que se utiliza el método de crédito, no consideran mecánicas de reembolso de impuestos pagados en el extranjero bajo una tasa efectiva más elevada que la tasa fiscal efectiva local. Por ejemplo, el Artículo 23-B del Modelo de la ÓCDE, no permite que el excedente de los impuestos pagados en el extranjero se compense con los impuestos locales. Para estos efectos se utilizan varias reglas de limitación, que en ocasiones son de aplicación compleja, afín de evitar

lo que se conoce como usos inadecuados de los créditos otorgados por impuestos pagados en el extranjero.

Como resultado de tales limitaciones sobre el crédito, a los ingresos originados en el extranjero, por lo general se les aplica la tasa fiscal efectiva extranjera, siempre que la tasa extranjera sea más elevada que la tasa local.

En resumen, de acuerdo con el método de crédito, a los ingresos originados en el extranjero por lo general, se les grava con tasas fiscales locales más elevadas.

El método de crédito evita las deficiencias del método de deducción. Los contribuyentes residentes son tratados de igual manera desde la perspectiva de la carga fiscal total local y extranjera, con la sola excepción de la situación en la que los impuestos en el extranjero son más elevados que los locales. Aún más, de acuerdo con esta excepción, el método de crédito es neutral con respecto a la decisión de un contribuyente residente de invertir localmente o en el extranjero.

Con base en la política fiscal, el método de crédito se reconoce por lo general, como el mejor método para eliminar el efecto de la doble tributación internacional. No obstante, el método de crédito no está libre de dificultades. Lo más importante es que la operación de un método de crédito por impuestos pagados en el extranjero, puede tomar en cuenta el monto total pagado en el extranjero, tanto por el gobierno donde el sujeto pasivo es residente como por los contribuyentes en el extranjero.

Algunos Estados, como Canadá, Alemania y Australia, han concluido que los costos de un sistema total de crédito resultan demasiado elevados. Otros Estados, por ejemplo, Japón, el Reino Unido de la Gran Bretaña y los Estados Unidos de América, han concluido que los beneficios de un sistema parcial de exención no son suficientemente importantes como para justificar su adopción. Sin embargo, los Estados Unidos de América gozan de fama por su alta tolerancia hacia la complejidad.

Un método de crédito por impuestos pagados en el extranjero puede animar a un Estado para elevar sus gravámenes por los ingresos obtenidos por no residentes, hasta el nivel de los impuestos que se determinan en el Estado donde son residentes. Tal incremento en los impuestos no afectaría el rendimiento de los inversionistas no residentes y por lo tanto, no desanimaría en principio a la inversión extranjera.

Sin embargo, daría como resultado un traslado de ingresos por impuestos, del Estado de residencia al Estado de origen. Es más probable que un Estado se incline a aplicar un impuesto discriminatorio sobre residentes, cuya política fiscal se basa en el método de crédito, cuando la gran mayoría de la inversión extranjera en el Estado de origen es propiedad de un residente de alguno de los Estados que tienen tasas fiscales equivalentes.

En muchos Estados se utiliza el método de crédito para eliminar el efecto de la doble tributación internacional. Algunos de estos Estados otorgan unilateralmente un crédito por impuestos pagados en el extranjero; otros otorgan crédito solamente de acuerdo con convenios fiscales bilaterales. En la mayoría de los Estados en los que se aplica el método de crédito, lo otorgan tanto unilateralmente como derivado de convenios tributarios.

En los Estados en los que se emplea el método de crédito, se ofrece lo que con frecuencia se llama "crédito indirecto" por impuestos pagados en el extranjero. El crédito indirecto es un crédito otorgado a una sociedad local por los impuestos sobre ingresos originados en el extranjero, pagados por una subsidiaria extranjera. Se otorga en el momento en que la sociedad local recibe una distribución de dividendos de su sucursal extranjera. El monto del crédito impositivo es el monto del impuesto pagado en el extranjero por los dividendos generados normalmente, un crédito por impuestos pagados en el extranjero sólo es recuperable en relación al impuesto sobre la renta que paga el contribuyente residente.

En efecto, las reglas del crédito indirecto, ignoran la existencia corporativa independientemente de la sociedad local y extranjera, con el único propósito de permitir el crédito. Para reclamar un crédito por los impuestos pagados por una subsidiaria extranjera, la sociedad local debe poseer por lo menos un porcentaje mínimo del capital social de la empresa extranjera.

El método de crédito puede tener el efecto de desanimar a las sociedades locales que han generado ingresos en el extranjero a través de sus subsidiarias para repatriar las utilidades obtenidas por distribución de dividendos.

Para evitar crear una tendencia en contra de la repatriación de utilidades, un Estado que emplee el método de crédito debe gravar a los ingresos obtenidos de sus subsidiarias extranjeras sobre una base acumulativa. La tributación acumulativa elimina el diferimiento en el pago de los impuestos en el Estado de residencia, sobre los ingresos originados en el extranjero y obtenidos por residentes a través de subsidiarias extranjeras.

Las reglas diseñadas para la aplicación del crédito indirecto por impuestos pagados en el extranjero son, por lo general, la parte más compleja en un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero. El crédito indirecto se permite únicamente cuando una sociedad local ha recibido dividendos de una empresa extranjera. El monto aceptado como crédito es el monto del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero y atribuible a los dividendos. Es preciso resolver lo que corresponde a la oportunidad y a la evaluación de los ingresos para permitir que una sociedad calcule ese monto.

En resumen de lo comentado en párrafos anteriores, cabe puntualizar lo siguiente, en cuanto a los métodos analizados:

- Método de deducción. El Estado de residencia permite a sus contribuyentes reclamar una deducción por impuestos pagados a un gobierno extranjero con respecto a los ingresos originados en el extranjero.
- Método de exención. El Estado de residencia permite a sus contribuyentes una exención por ingresos originados en el extranjero.
- Método de crédito. El Estado de residencia otorga a sus contribuyentes un crédito de impuesto interno o local, en el mismo monto o porcentaje de impuestos que se pagaron a una autoridad extranjera.

En párrafos anteriores se señaló que los métodos analizados son empleados por los Estados con el fin de crear procedimientos que eliminen o atenúen el efecto de la doble tributación. Asimismo, se destacó que los convenios para evitar la doble tributación también contemplan estos métodos por lo que en el siguiente apartado se analizará este supuesto.

Métodos de acreditamiento en los modelos para evitar la doble tributación.

Como se mencionó, tanto el método de crédito como el método de exención, están autorizados en los modelos de la OCDE y en el de la ONU. El método de deducción no está autorizado. Las disposiciones de los modelos sólo establecen el principio general de exención o crédito. A cada Estado se le permite crear sus propias reglas para la aplicación del principio general.

Algunos Estados consideran en su legislación local, una exención unilateral por ingresos originados en el extranjero o un crédito unilateral por impuestos pagados, además de la desgravación contemplada en los convenios tributarios. Sin embargo, la desgravación motivada por los convenios para evitar la doble tributación continúa siendo importante, ya que su efecto es más generoso que la desgravación unilateral y restringe la capacidad de los Estados para modificar sus Leyes locales, con objeto de eliminar la desgravación de la doble tributación otorgada a los no residentes.

La dispensa fiscal es principalmente una característica de los convenios fiscales entre Estados desarrollados y en vías de desarrollo. Muchos Estados desarrollados extienden alguna forma de dispensa fiscal a Estados en desarrollo por medio de convenios. Algunos Estados desarrollados han otorgado voluntariamente dispensas fiscales en sus convenios con Estados en desarrollo como manera de fomentar la inversión en esos Estados. Otros Estados desarrollados han otorgado créditos de dispensa fiscal con renuencia.

PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS.

El sistema fiscal mexicano a partir de 1997 reconoce dentro de sus ordenamientos al procedimiento de resolución de controversias, mismo que a su vez se contempla en los Tratados para evitar la doble tributación que nuestro país ha celebrado.

El reconocimiento a este procedimiento lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación, en la parte que corresponde a los medios de defensa de carácter administrativo a los que el sujeto pasivo puede acudir para resolver sus controversias, antes de utilizar las vías que se contemplan a través de los tribunales competentes.

El ámbito impositivo interno señala como medios generales de defensa para resolver los conflictos con los contribuyentes, al recurso de revocación, mismo que es de carácter administrativo y que se presenta ante la propia autoridad que recauda los gravámenes, con el fin de que corrija su postura, ya sea otorgando la razón al sujeto pasivo, modificando parcialmente el resultado de su actuación o confirmando su decisión.

Asimismo, como medio de defensa también se tiene al juicio contencioso administrativo, al que se acude ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y finalmente el amparo ante el Poder Judicial.

Cabe señalar que el recurso de revocación es de carácter opcional o sea, que durante el desarrollo de su defensa, el contribuyente podrá optar por acudir al recurso o al juicio contencioso administrativo, que también se le conoce como juicio de nulidad.

Si la opción se ejerce sobre el recurso de revocación, no se elimina la posibilidad de que se pueda acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o en su caso, ante la corte de amparo para el efecto de impugnar los actos de autoridad que se consideren contrarios o violatorios a los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, si se opta por el juicio o el amparo, no se podrá retroceder para interponer el recurso de revocación.

Tanto para la presentación del recurso de revocación como del juicio de nulidad, se tienen 45 días hábiles a partir del día siguiente a aquel en el que se notificó el acto de autoridad y en el caso de amparo, se cuenta con 15 días para su interposición.

El cómputo de los plazos tanto de 45 días como de 15 días, toma en cuenta únicamente los días hábiles, es decir, sin contar sábados, domingos y días festivos.

El procedimiento de resolución de controversias, si bien se reconoce en el ámbito interno, cabe señalar que proviene como anteriormente se comentó, de los acuerdos y convenios que nuestro país ha celebrado con otros estados.

Este procedimiento se contempla en los modelos tributarios, tanto en el de las Naciones Unidas conocido como el Modelo ONU, como en el Modelo del Convenio de Impuestos sobre Ingresos y sobre Capital de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, conocido como Modelo OCDE y así como en el Modelo de los Estados Unidos de América del Tratado de Impuestos sobre Ingresos, conocido como el Modelo USA.

En estos modelos el procedimiento de resolución de controversias se le conoce como el procedimiento de acuerdo mutuo y se encuentra contenido en el Artículo 25 de cada uno de estos modelos.

Los convenios tributarios por su parte, también recogen la finalidad que persigue el procedimiento de resolución de controversias bajo la denominación de procedimiento amistoso y que por lo regular, se contempla en el Artículo 24 de cada uno de estos convenios en los que nuestro país ha participado.

Con base al Código Fiscal de la Federación, se señala que cuando un contribuyente solicite a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias, dicha solicitud traerá como consecuencia que se suspenda para efectos internos, el plazo para la interposición de los medios de defensa a los que en párrafos anteriores se hizo referencia y cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que dé por terminado el procedimiento de resolución de controversias, inclusive cuando éste concluya a petición del propio interesado.

Cabe señalar que la interposición del recurso de revocación no procederá contra actos que resulten por parte de la autoridad administrativa y que hayan sido dictados en este procedimiento de resolución de controversias, si este procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve el recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El procedimiento de resolución de controversias previsto en los convenios para evitar la doble tributación en los que México es parte, se considera para efectos internos como optativo y podrá ser utilizado por los contribuyentes con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, este procedimiento de resolución de controversias, es improcedente contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

En el sistema tributario interno y como es sabido, para efecto de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, se requiere además de presentar el medio de defensa, cualquiera que sea éste, garantizar el interés fiscal y para efecto del recurso de revocación, el Código Fiscal de la Federación dispone que cuando el contribuyente interponga en tiempo y forma este procedimiento, el plazo para garantizar interés fiscal será dentro de los cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga, debiendo el interesado acreditar que lo presentó dentro del plazo que para este efecto se señala en el ordenamiento de referencia.

Se debe señalar que el procedimiento amistoso tiene por objeto no solo proporcionar un medio para resolver casos relativos a la interpretación y la aplicación de los convenios tributarios, sino también ofrece:

- a) Un foro en el que los residentes de los Estados contratantes pueden reclamar contra las medidas que no se encuentren contempladas en los convenios tributarios, y
- b) Un mecanismo para eliminar la doble tributación en los casos no previstos.

Cabe puntualizar que el procedimiento amistoso se aplica en relación a todos los Artículos de los convenios y en particular en lo que se refiere el Artículo 7, en cuanto a los beneficios empresariales, Artículo 9 de empresas asociadas, el Artículo 11 sobre intereses, el Artículo 12 sobre regalías y el Artículo 22 (numeral que cambia en algunos convenios) sobre los métodos para eliminar la doble tributación.

Cabe enfatizar que en este modelo, el procedimiento de solución de controversias se le denomina a su vez como de acuerdo mutuo, mismo que en los convenios para evitar la doble tributación se le conoce como procedimiento amistoso; esta aclaración es importante para evitar confusiones, ya que el cambio de denominación del procedimiento no conlleva modificación alguna en su propósito e instrumentación, por lo que del análisis del procedimiento de acuerdo mutuo, en base al Modelo OCDE se desprenden los elementos básicos y por lo tanto, mínimos para que se comprenda e! alcance a su vez, del procedimiento amistoso que en forma independiente se vierte en cada uno de los convenios que sobre doble tributación nuestro país ha celebrado.

Con el objeto de facilitar la comprensión y lectura de este capítulo, en primer término se hace referencia a lo que se señala en el Artículo 25 del Modelo OCDE, mismo que a su letra contempla al procedimiento amistoso:

"Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no este conforme con las disposiciones del presente Convenio, con Independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residentes o, si fuera aplicable el apartado 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional.

El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por si misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del Otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que planteen la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso.

También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente, Incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes".

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se podrán comunicar directamente entre sí para propósitos de alcanzar un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores. Cuando parezca aconsejable tener un intercambio verbal de opiniones, con el fin de llegar a un acuerdo, tal intercambio se debe realizar a través de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Las reglas establecidas en los convenios prevén la eliminación, en casos particulares, de la imposición de gravámenes directos que sea contraria a sus disposiciones. Los contribuyentes tienen en tal caso, la posibilidad de interponer su defensa ante la jurisdicción fiscal que corresponda, una vez que sea denegada su reclamación por las autoridades fiscales del Estado del cual sean nacionales o residentes.

Cuando la imposición no conforme al Convenio resulte de una incorrecta aplicación del mismo en los dos Estados contratantes, los contribuyentes deberán litigar en cada Estado, con todos los inconvenientes e incertidumbres que tal situación entraña. De ese modo, los contribuyentes interesados, sin perjuicio de su derecho para interponer los recursos legales ordinarios, pueden acudir al procedimiento denominado de acuerdo mutuo, con el fin de resolver la controversia en forma amigable, es decir, por acuerdo entre las autoridades competentes.

La primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en el Estado en el que se tenga la residencia (salvo en el caso de que el contribuyente inicie el procedimiento en el Estado en el que sea nacional). En este caso, se interpone la reclamación y se debe esperar y atender hasta su resolución por la autoridad competente.

Este procedimiento es evidente que tiene una característica especial que lo distingue de los medios de defensa previstos en el derecho interno. Lo anterior determina que sólo pueda iniciarse el procedimiento de acuerdo mutuo en los casos previstos en el Convenio, es decir, en los supuestos en que se haya exigido o se exija un gravamen en contra de las disposiciones del propio Convenio.

Cuando la imposición se haya establecido en contra del Convenio de doble tributación y a su vez del derecho interno, el procedimiento de acuerdo mutuo no se justifica más que en la medida en que lo

establecido en el Convenio resulte afectado, a menos que exista un vínculo entre las reglas del Convenio y las de derecho interno que hayan sido aplicadas en forma incorrecta.

En la práctica, el procedimiento de acuerdo mutuo se utiliza en los casos en que la medida adoptada entrañe una doble imposición, que es precisamente lo que se pretende evitar. Sin embargo, es posible mencionar dentro de los casos más comunes para acudir a este procedimiento, los siguientes:

- a) Sobre la atribución de un establecimiento permanente, en lo referente a los gastos de dirección y de administración de la empresa, por aplicación del párrafo 3 del Artículo 7 de los convenios celebrados;
- b) Sobre la imposición en el Estado de residencia del deudor en el caso, de que exista vinculación entre éste y el beneficiario de intereses,
- c) Sobre los casos en que la falta de información sobre la situación real del contribuyente determine una aplicación incorrecta del Convenio tributario, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia, la existencia de un establecimiento permanente o el carácter temporal de los servicios prestados por un empleado.

En lo que se refiere a los ajustes que deben efectuarse para determinar los beneficios de las empresas asociadas, hay razones para estimar que pueden dar lugar a la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo, cuando la determinación de su importe refleje un efecto negativo en el sujeto pasivo.

El procedimiento de acuerdo mutuo es también aplicable, aún sin que se produzca una doble imposición contraria al Convenio, cuando el gravamen controvertido imponga directamente alguna carga tributaria.

Tal es el caso de que un Estado grave una renta determinada, y el Convenio, en relación con esa renta, atribuya al otro Estado un derecho exclusivo de imposición, aún en el supuesto de que éste no pueda ejercerlo a causa de una laguna en su legislación interna.

Otro caso se refiere a las personas que, siendo nacionales de un Estado contratante, pero residentes del otro, estén sometidas en este último Estado a un trato fiscal discriminatorio

Debe observarse que el procedimiento de acuerdo mutuo, a diferencia de los medios de defensa de carácter interno, puede iniciarse por un contribuyente sin esperar a que la imposición que se considera contraria al Convenio, haya sido liquidada o notificada al contribuyente. En cualquier caso, es preciso y basta con que considere que las "medidas adoptadas por uno o ambos Estados" supondrán una imposición, y que esa imposición constituye un riesgo no sólo posible, sino probable.

Estas medidas comprenden todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria, la exigencia de un gravamen a cargo del recurrente, contraria a las disposiciones del Convenio sobre doble tributación.

Para que las reclamaciones formuladas sean aceptadas, deben reunir dos requisitos, mismos que consisten en que éstas deben presentarse, en principio, ante la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente (salvo en el caso en que el procedimiento se inicie por el contribuyente en el Estado del que sea nacional) y dentro del plazo que en cada uno de los convenios se establezca y a partir de la primera notificación de la medida que tenga por consecuencia una Imposición no conforme al Convenio.

La obligación del contribuyente de dirigirse a la autoridad competente del Estado del que sea residente (salvo cuando el procedimiento se inicie por el contribuyente en el Estado del que sea nacional) es de aplicación general, con independencia de que la imposición discutida se haya exigido en éste o en el otro Estado y de que haya producido o no una doble imposición.

Si, con posterioridad a la medida o imposición, el contribuyente cambia su residencia al otro Estado contratante, deberá mantener su reclamación ante la autoridad competente del Estado del que era residente durante el año correspondiente a la imposición que se exigió o se encontraba en posibilidades de ser exigida.

Sin embargo, en el caso de que una persona nacional de un Estado pero residente del otro, considere que ha sido objeto en este último Estado de medidas o gravámenes, parece más indicado, que presente su reclamación ante la autoridad competente del Estado contratante del que sea nacional.

Finalmente, una persona que, sin ser residente de un Estado contratante, sea nacional de otro Estado contratante, debe presentar la reclamación ante la misma autoridad competente del Estado del cual sea nacional.

La disposición que determina el plazo para el inicio del procedimiento de acuerdo mutuo, mismo que se computa a partir del día de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones del Convenio, debe interpretarse de la manera más favorable para el contribuyente.

Así, incluso en la hipótesis de que esa imposición deba exigirse directamente en ejecución de una decisión o medida administrativa de aplicación general, sólo a partir de la notificación de la medida individual que determine el gravamen concreto se empieza a computar el plazo, es decir, en la interpretación más favorable, desde el acto de imposición propiamente dicho, materializado por la notificación de una liquidación, un requerimiento, u otro medio cualquiera tendiente al seguimiento en el control y cumplimiento de obligaciones fiscales o exigencia del gravamen.

Si el impuesto ha sido retenido en la fuente, el plazo comienza a correr a partir de la retención; sin embargo, si el contribuyente prueba que tuvo conocimiento de esa retención hasta una fecha posterior a la misma, el plazo empieza a contarse desde esta última fecha. Por otro lado, cuando la imposición no

conforme con el Convenio resulte del efecto combinado de decisiones o medidas tomadas en los dos Estados contratantes, el plazo se computará sólo desde la primera notificación de la decisión o medida más reciente.

El contribuyente tiene derecho, en virtud del párrafo primero del Artículo 25 del Modelo OCDE, a someter su caso a la autoridad competente del Estado del que sea residente, haya o no presentado demanda o recurso administrativo o contencioso de conformidad con el derecho interno de ese Estado.

Si el recurso está pendiente de resolución, la autoridad competente del Estado de la residencia, sin esperar la decisión administrativa o judicial definitiva, debe determinar si considera el caso apropiado para el procedimiento de acuerdo mutuo. Si opta por esta alternativa, debe precisar si está en condiciones de llegar a su vez a una solución satisfactoria o si el caso debe someterse a la autoridad competente del otro Estado contratante.

Si la reclamación se ha resuelto definitivamente por un tribunal del Estado de la residencia, el contribuyente puede no obstante, presentar o proseguir su reclamación con arreglo al procedimiento de acuerdo mutuo.

En algunos Estados, la autoridad competente puede llegar a una solución satisfactoria distinta de la decisión administrativa o judicial. En otros, la autoridad competente queda vinculada por esa decisión, pero puede someter el caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, solicitando que adopte medidas para evitar la doble imposición.

En su segunda fase (que se inicia con la autoridad competente a la que el contribuyente ha recurrido y ésta a su vez se dirige a la autoridad del otro Estado), el procedimiento se desarrolla en el plano de las relaciones entre los Estados como si hubiera habido un traslado del asunto por parte del Estado que ha recibido la reclamación. Sin embargo, en este procedimiento de orden público (entre los gobiernos de los Estados), puede suscitarse que:

- a) Se trate sólo de un procedimiento de acuerdo mutuo o constituya la ejecución que impone a las partes una simple obligación de negociar, pero no la de llegar a un acuerdo;
- b) Por el contrario, debe considerarse (naturalmente suponiendo que se desarrolle en el marco de una comisión mixta) como un procedimiento de jurisdicción que impone a las partes la obligación de resolver el litigio.

Sin duda, la interposición del procedimiento de acuerdo mutuo, conlleva la obligación de negociar, pero en lo que se refiere a llegar a un acuerdo mutuo por medio de ese procedimiento, las autoridades competentes sólo están obligadas a hacer lo que esté a su alcance, pero no a lograr en su caso, un resultado.

Sin embargo, los Estados contratantes podrán comprometerse más ampliamente conviniendo en que el procedimiento de acuerdo mutuo y, sobre todo, las deliberaciones deberían conducir a la solución de la controversia.

Para el efecto de lograr un acuerdo mutuo, las autoridades competentes necesariamente deben precisar su posición a la luz de las normas de sus respectivas legislaciones fiscales y de las disposiciones del Convenio que obligan tanto a los sujetos activos como a los contribuyentes.

En el caso de que la aplicación estricta de esas normas o disposiciones impida todo acuerdo, puede admitirse razonablemente como en el caso del arbitraje internacional, que las autoridades competentes tengan la posibilidad de acudir a título subsidiario a los principios de equidad para dar satisfacción al contribuyente.

Finalmente, puede suceder que se llegue a un acuerdo mutuo con respecto a un contribuyente, no obstante se encuentre todavía pendiente la resolución a una reclamación contenciosa interpuesta por ese sujeto pasivo, por el mismo motivo, ante la jurisdicción competente de uno u otro Estado contratante. En tal caso, no habría razón para rechazar la solicitud de un contribuyente de *aplazar* su aceptación a la solución convenida en el procedimiento de acuerdo mutuo hasta que el tribunal haya resuelto sobre el recurso pendiente.

Por otra parte, hay que tener en cuenta la preocupación de la autoridad competente para evitar toda divergencia o contradicción entre la decisión administrativa o judicial y la que corresponda al procedimiento de acuerdo mutuo, con las dificultades o riesgo de abuso que ello podría suponer. Por su parte, la ejecución de un acuerdo mutuo está subordinada:

A la aceptación de ese acuerdo mutuo por el contribuyente; y al desistimiento por éste de su reclamación en relación a los puntos resueltos en el procedimiento de acuerdo mutuo.

Las autoridades competentes deberán hacer públicos los acuerdos que hayan adoptado con respecto a sus propios procedimientos de consulta. La descripción de los procedimientos deberá ser lo más completa posible y contener al menos los aspectos mínimos del procedimiento que se examine.

Cuando el proceso de consulta haya dado lugar a una postura importante, y tal determinación pueda orientar con posterioridad, la opinión de las autoridades competentes, éstas deben establecer un procedimiento para publicar en sus respectivos países tal determinación o decisión.

Las autoridades competentes deberán considerar la instrumentación de mecanismos que se requieran para poner en práctica los diversos ajustes que resulten de la resolución a los casos planteados.

Lo señalado en el párrafo anterior, se relaciona con los procedimientos bilaterales, mismos que permiten a las autoridades competentes convenir para llevar a la práctica el procedimiento de acuerdo mutuo.

Además una autoridad competente puede considerar útil establecer ciertas normas o procedimientos unilaterales que se refieren a que sus relaciones generen un mejor entendimiento con sus propios contribuyentes. Estas normas unilaterales pueden abarcar al procedimiento que se ha de seguir para plantear consultas ante la autoridad competente para la resolución de controversias en materia fiscal Internacional.

Las normas unilaterales emitidas por una autoridad competente no requieren de la aceptación de la otra autoridad competente, dado que tales normas se limitan a la relación en el plano interno con sus propios contribuyentes. No obstante, es conveniente comunicar tales normas unilaterales a las demás autoridades competentes en virtud del acuerdo celebrado con las mismas y con el fin de evitar en lo posible, diferencias materiales entre tales normas en relación con la aplicación de los diversos acuerdos,

Una vez que se comentó el alcance del procedimiento de resolución de controversias en el ámbito internacional, así como la filosofía que persigue a través de los modelos y de los convenios para evitar la doble tributación, cabe hacer referencia nuevamente a los lineamientos que sobre este procedimiento se contemplan en el Código Fiscal de la federación.

Este ordenamiento si bien hace referencia al procedimiento de resolución de controversias, no por esto se debe reconocer como un medio de defensa de carácter interno, ya que como se señaló en los párrafos anteriores, este procedimiento es utilizado como vehículo de aclaración entre los Estados que participen en un Convenio para evitar la doble tributación.

El procedimiento de resolución de controversias al momento de que el sujeto pasivo decide utilizarlo en el país donde es residente o nacional o sea, ante una autoridad fiscal del Estado con el que México haya celebrado un Convenio para evitar la doble tributación, suspende en territorio nacional los actos Impositivos que la autoridad mexicana haya iniciado, tanto en el cumplimiento, de las normas, como en la ejecución del crédito fiscal que resulte del acto de fiscalización.

Como se señaló, el procedimiento de resolución de controversias es optativo, O sea, el sujeto tiene libertad de utilizarlo en forma independiente a los medios de defensa que se prevén en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Amparo. Es posible a la vez intentar tanto la vía tributaria internacional a través del procedimiento que nos ocupa, como la defensa interna.

Sin embargo, con respecto a la soberanía de nuestro país, las resoluciones que se emitan en base a nuestra legislación, no podrán ser objeto de discusión a través del procedimiento de resolución de controversias y este mismo criterio se debe seguir en el sentido de que la decisión que se tome en este procedimiento, a su vez no puede ser objeto de análisis en vías de impugnación internas.

Finalmente, al dar a conocer a la autoridad fiscal mexicana que se presentará el procedimiento de resolución de controversias, el sujeto activo debe detener toda acción o reacción que se está instrumentando y una vez que ésta se presente, el sujeto pasivo deberá garantizar el interés fiscal dentro de los cinco meses siguientes.

Sin embargo, cabe señalar que estos cinco meses son posteriores a la presentación de este procedimiento, razón por la cual se deberá tomar en cuenta en base a cada caso individual y conforme al Convenio que sobre doble tributación corresponda, los plazos que se tienen para presentar el procedimiento que nos ocupa y no, de conformidad a los términos del Código Fiscal de la Federación.

5.14 NO DISCRIMINACIÓN.

El Artículo 24 del Tratado para evitar la doble tributación con España habla acerca de la no discriminación que debe de haber entre los Países contratantes y que a la letra dice: Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, particularmente en lo que concierne a la residencia.

Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

A menos que se apliquen las disposiciones del Artículo 9, del párrafo 8 del Artículo 11 o del párrafo 7 del Artículo 12, los intereses, los cánones o regalías, así como los demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Igualmente 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 hubieran contraído con un residente del primer Estado.

Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

No obstante las disposiciones del Artículo 2, lo dispuesto en el presente Artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, establecidos por los Estados Contratantes.

Este principio deriva del Código de Conducta del mismo nombre que se incluye en el GAT de 1948 base del Esquema de Libre Comercio, y tiene la particular importancia que de no establecerse expresamente, impediría o al menos causará conflicto para la eliminación de la doble tributación.

5.15 PROCEDIMIENTO AMISTOSO.

Conforme al Artículo 25 del Tratado faculta a las personas a utilizar el procedimiento amistoso, cuando:

a) Esta considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente.

El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

En el caso de México son procedentes, a elección del contribuyente posiblemente afectado el recurso de revocación ante la autoridad fiscal o el juicio de anulación ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, los cuales se desarrollaran en los términos del Código Fiscal de la Federación en el primer caso y de la Ley específica en el segundo, con la limitación que a continuación se reproduce y que se refiere a la improcedencia de los medios de defensa.

El recurso de revocación procederá salvo lo dispuesto en la fracción VIII del Artículo 124 del Código Fiscal de la Federación que menciona:

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- *Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.*

El juicio de anulación procederá salvo lo dispuesto en el acuerdo a la fracción XIV del Artículo 8º del Capítulo II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo que menciona:

Es improcedente el juicio ante el Tribunal

- *Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se*

inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal.

b) Si la autoridad competente, le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio mediante un acuerdo amistoso. En particular, las autoridades competentes harán lo posible por llegar a un acuerdo a los efectos del Artículo 9 del Convenio.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores. Las autoridades competentes, por medio de consultas podrán elaborar procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiadas para facilitar la aplicación del Convenio y el procedimiento de acuerdo mutuo. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

5.16 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

El Tratado en su Artículo 20 menciona el intercambio de información entre los Estados Contratantes de la siguiente manera:

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por los Estados Contratantes, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- *Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;*
- *Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;*
- *Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.*

5.17 AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES.

El Artículo 27 del Tratado establece:

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

5.18 ENTRADA EN VIGOR.

La entrada en vigor del presente Convenio es mencionada en su Artículo 28 y establece:

1. El presente Convenio será ratificado de acuerdo con las respectivas legislaciones internas y entrará en vigor a partir de la fecha de canje de los instrumentos de ratificación.

2. Las disposiciones del presente Convenio surtirán sus efectos:

a) En relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor;

b) En relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor.

5.19 DENUNCIA.

En el Artículo 29 del Tratado se menciona la denuncia como sigue:

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio comunicándolo, por vía diplomática, al menos con un plazo de seis meses de antelación a la terminación de cada año de

calendario posterior a un periodo de cinco años contados a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio. En tal caso, el Convenio dejará de tener efecto:

a) En relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses referido;

b) En relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses referido.

5.20 PROTOCOLO.

Los beneficios a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 8, se entiende que no incluyen los beneficios que se obtengan de la explotación de hoteles o de una actividad de transporte distinta a la de explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, salvo que dicha actividad sea realizada por un tercero distinto de la empresa.

Dentro de los beneficios a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 8, se comprenden los derivados del arrendamiento de contenedores y de buques o aeronaves a casco desnudo, siempre que se trate de ingresos complementarios o accesorios a la explotación principal.

A los efectos del párrafo 1 del Artículo 7, cuando una empresa residente de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante y enajene mercancías a personas en este otro Estado de tipo idéntico o similar a las que enajene por medio del establecimiento permanente, los beneficios derivados de dichas enajenaciones serán atribuibles a ese establecimiento permanente, a menos que la empresa demuestre que tales enajenaciones se realizaron de esa forma por razones económicas válidas, y no con el exclusivo propósito de obtener los beneficios del Convenio. Para la aplicación de lo dispuesto en este número, las autoridades competentes se consultarán acerca del carácter idéntico o similar de las mercancías.

A los efectos de lo previsto en el párrafo 2, a) del Artículo 11, se entenderá que el término "banco" comprende, en el caso de España, las Cajas de Ahorro.

Si durante los cinco años a partir de la fecha de entrada en vigor de este Convenio, México concluye por primera vez un Convenio para evitar la doble imposición con un país que sea miembro de las Comunidades Europeas, en el que limite su imposición en la fuente sobre intereses o regalías o cánones, o sobre determinadas categorías de tales rentas, a una tasa inferior, incluida la exoneración de la imposición, a la establecida en el párrafo 2 del Artículo 11 o en el párrafo 2 del Artículo 12 de este Convenio, respectivamente, dicha tasa reducida, o exoneración, será aplicable automáticamente, respecto de los conceptos correspondientes, a los intereses y cánones o regalías a partir de la fecha de

entrada en vigor del Convenio que la contenga, siempre que la tasa más alta prevista en dicho Convenio sea idéntica a la tasa correspondiente establecida por el presente Convenio.

Las disposiciones del Convenio no impiden que los Estados Contratantes apliquen las disposiciones de su legislación interna relativas a la subcapitalización.

En relación con el párrafo 7 del Artículo 11 y el párrafo 5 del Artículo 12, se acuerda que los Estados Contratantes deberán aplicar estas disposiciones de conformidad con los Comentarios del Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 realizado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, extendiendo su aplicación al supuesto previsto en el inciso c) del párrafo 25 de dichos Comentarios al Artículo 11, en la medida en que los conceptos correspondientes sean deducibles para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente.

A los efectos del párrafo 2 del Artículo 13 y del párrafo 2 del Artículo 22, se consideran "derechos relacionados con tales bienes inmuebles", aquellos derechos que otorguen el poder de disposición de dichos bienes.

a) En relación con el párrafo 3 del Artículo 13, las ganancias en la enajenación de acciones de sociedades residentes en México, se determinan sin incluir las aportaciones de capital efectuadas en el periodo de tenencia de las acciones y las utilidades generadas en ese mismo periodo por las que ya haya pagado el impuesto sobre la renta la sociedad emisora.

b) El impuesto exigible con arreglo al párrafo 3 del Artículo 13, en el Estado de residencia de la sociedad cuyas acciones se enajenan, no pueden exceder del 25 por 100 de la ganancia imponible.

c) Cuando con motivo de una reorganización de sociedades que sean propiedad de un mismo grupo de accionistas, un residente de un Estado Contratante enajene bienes con motivo de una fusión o escisión de sociedades o de un canje de acciones, se diferirá el reconocimiento de la ganancia derivada de la enajenación de dichos bienes para los efectos de los impuestos sobre la renta en el otro Estado Contratante, hasta el momento que se efectúe una enajenación posterior que no cumpla con los requisitos que establece este párrafo para el diferimiento de la ganancia.

Lo dispuesto en el Artículo 16, es igualmente aplicable, en el caso de México, a las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones que un residente de España obtenga en su calidad de administrador o de comisario de una sociedad residente de México.

Las rentas a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 17, comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de un artista o deportista residente de un

Estado Contratante, siempre que se obtenga con motivo de su presencia en el otro Estado Contratante y provengan de ese otro Estado.

Las disposiciones del Artículo 22 sólo se aplicarán, en el caso de México, a los impuestos sobre el patrimonio que, en su caso se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del Convenio.

a) En lo referente al inciso ii) del párrafo 1. a) del Artículo 23, si en cualquier Convenio concluido por México con un tercer Estado perteneciente a las Comunidades Europeas con posterioridad a la firma del presente Convenio que contenga una cláusula análoga a la incluida en el punto 4 del presente Protocolo, no se estableciera un régimen de crédito ficticio, o se estableciera en términos que limiten su duración, dicho régimen se suprimirá o se aplicará en los mismos términos más restrictivos, de forma automática, en lo referente a las rentas comprendidas en el presente Convenio, a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio concluido por México con ese tercer Estado.

b) Para la aplicación del crédito ficticio, se entenderá que existe control directo o indirecto cuando la participación exceda, directa o indirectamente, del 50 por 100 del capital. No se entiende producido el control directo, en los supuestos en que una sociedad residente en México detente directamente más del 50 por 100 del capital de una sociedad residente en un tercer Estado dedicada a una actividad económica preparatoria o complementaria de la actividad principal de la sociedad residente en México.

Las disposiciones del Artículo 24, se entenderán sin perjuicio de la aplicación por cada Estado Contratante de su legislación sobre paraísos fiscales.

CASO PRACTICO
TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION
(INTERESES PAGADOS EN EL EXTRANJERO)

México, DF a 15 de Enero del 2010

DESPACHO VALENCIA MIRANDA Y ASOCIADOS SC
C.P. ALFREDO VALENCIA HERNANDEZ
PRESENTE

Grupo Productos para el Calzado SA de CV solicita sus servicios de asesoría fiscal para determinar las obligaciones fiscales que pueden derivar del contrato de préstamo celebrado por nuestra empresa con la compañía española de nombre Brillo en el Zapato.

La firma del préstamo se llevo acabo el día 13 de Enero de 2010 por un monto de 655,250 Euros, a una tasa del 35% mensual, el cual se liquidara a 18 mensualidades en un plazo de un año y medio, dichos pagos se cubrirán en Euros tomando en cuenta el tipo de cambio fijo de 18.5678 de acuerdo al contrato. Es preciso mencionar que la empresa Brillo en el Zapato, es reside en España y no tiene establecimiento permanente en México.

Sin más por el momento agradezco su atención y quedo a sus órdenes para cualquier aclaración esperando su pronta respuesta.

ATENTAMENTE



GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV

Lic. Salvador Gutiérrez Piña

Representante Legal

MEXICO D.F. a 18 de Enero 2010

GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV
LIC. SALVADOR GUTIERREZ PIÑA
PRESENTE

En respuesta a su solicitud, nos ponemos a sus ordenes para los servicios requeridos, por lo que le solicitamos nos pueda enviar la siguiente información.

- Contrato Celebrado entre Grupo Productos para el Calzado SA de CV y Brillo en el Zapato
- Dirección de la empresa Brillo en el Zapato, documentos donde acredite que es residente en España.
- Estado Financieros, Balance General, Estado de Resultados.
- Estado de cuenta bancario en donde conste el ingreso del dinero del Préstamo
- Registro en Contabilidad de la empresa Grupo Productos para el Calzado SA DE CV, del ingresos del dinero así como el registro de la deuda.

Sin otro particular, quedamos en espera de la información.

ATENTAMENTE



DESPACHO VALENCIA MIRANDA Y ASOCIADOS SC
C.P. ALFREDO VALENCIA HERNANDEZ
Representante Legal

GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV

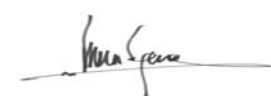
PROGRAMA DE TRABAJO

PROBLEMA: DETERMINAR EL ISR A RETENER POR EL PAGO DE INTERESES DEL PRESTAMO OTORGADO POR BRILLO EN EL ZAPATO, DE ACUERDO A LA LISR Y EL TRATADO MEXICO – ESPAÑA

El día 20 de Febrero de 2010 el DESPACHO VALENCIA MIRANDA Y ASOCIADOS SC se presenta en las oficinas de GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV, siendo el primer día de los servicios solicitados.

ACTIVIDAD	REFERENCIA	REVISADO	OBSERVACIONES
1. Recabar información solicitada por el despacho			
<ul style="list-style-type: none">Balance GeneralEstado de ResultadosRegistros de ContabilidadEstado de cuenta bancarioContrato del préstamoDocumentos donde conste que Brillo en el Zapato es residente en España			
2. Análisis de documentación	<u>P/T</u>		
<ul style="list-style-type: none">Balance General	<u>A</u>	ok	Se encuentra integrado correctamente el ingresos del préstamo en prestamos a largo plazo
<ul style="list-style-type: none">Estado de Resultados	<u>B</u>	ok	
<ul style="list-style-type: none">Registros de Contabilidad	<u>C</u>	ok	Se registro en tiempo, y es correcta su aplicación
<ul style="list-style-type: none">Estado de cuenta bancario	<u>D</u>	ok	El dinero del préstamo se deposito el día 28 de Enero de 2010
<ul style="list-style-type: none">Contrato del préstamo	<u>E</u>	ok	
3. Realizar fundamento de ISR de acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre la Renta y Tratado firmado por México y España	<u>G</u>	ok	Explicación a detalle en Reporte Final
4. Realizar Cédulas por la amortización del crédito, así como el pago de interese	<u>G</u>	ok	Se anexan a Reporte Final
5. Realizar Cédulas por el Calculo de ISR de acuerdo a LISR y Tratado México – España	<u>G</u>		
6. Realización de Reporte Final	<u>G</u>		
7. Entrega de Reporte Final a Grupo Productos para el Calzado S.A. de C.V.	<u>G</u>		Se deberá entregar el día 25 de Febrero 2010

GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV		
BALANCE GENERAL		
DEL 1 Al 31 de ENERO 2010		
ACTIVO		
CIRCULANTE		
CAJA		10,000
BANCOS		12,316,454
CLIENTES		720,667
DEUDORES DIVERSOS		545,960
IMPUESTOS POR RECUPERAR		46,280
IVA ACREDITABLE		404,696
INVENTARIOS		1,739,826
TOTAL ACTIVO CIRCULNTE		15,783,883
ACTIVO FIJO		
ACTIVO FIJO		851,168
DEPRECIACION		-32,233
TOTAL ACTIVO FIJO		818,936
ACTIVO DIFERIDO		
MARCAS Y PATENTES		1,349,322
TOTAL DE ACTIVO	\$	17,952,140
PASIVO		
A CORTO PLAZO		
ACREEDORES DIVERSOS		4,281,064
PROVEEDORES		1,167,777
IMPUESTOS POR PAGAR		138,831
TOTAL PASIVO A CORTO PLAZO		5,587,671
A LARGO PLAZO		
PRESTAMOS A L.P.		12,166,551
TOTAL PASIVO A LARGO PLAZO		12,166,551
TOTAL PASIVO	\$	17,754,222
CAPITAL		
CAPITAL CONTABLE		49,500
RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES		127,079
RESULTADO DEL EJERCICIO		21,339
	\$	197,918
TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL	\$	17,952,140



C.P. Fernando Mendoza Acosta
Reg. No.053584 en la A.G.A.F.F.
Ced. Prof. No. 598765



Lic. Salvador Gutiérrez Piña
Representante Legal

GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 1 Al 31 de ENERO 2010

	IMPORTE
VENTAS	3,369,861
Menos	
DESCUENTOS SOBRE VENTA	62,580
DEV Y REBAJAS SOBRE VENTA	0
VENTAS NETAS	3,307,281
Menos	
COSTO DE LO VENDIDO	2,500,347
UTILIDAD BRUTA	806,933
Menos	
GASTOS DE OPERACIÓN	781,823
TOTAL DE GASTOS DE OPERACIÓN	781,823
UTILIDAD DE OPERACIÓN	25,111
GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS	
GASTOS FINANCIEROS	28,772
INTERESES FINANCIEROS	
UTILIDAD (-PERDIDA) FINANCIERA	-28,772
OTROS INGRESOS	
VENTA DE ACTIVO FIJO	25,000
UTILIDAD O (-PERDIDA) DEL EJERCICIO	21,339



C.P. Fernando Mendoza Acosta
Reg. No.053584 en la A.G.A.F.F.
Ced. Prof. No. 598765



Lic. Salvador Gutiérrez Piña
Representante Legal

BANCO

ESTADO DE CUENTA AL 31 DE ENERO 2010

CLIENTE: **60893102**REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES: **GPC191201AF1**Pagina **9 de 10**

SUC. 563 ALBERCA OLIMPICA DF
 AV. DIVISION DEL NORTE 2320
 GENERAL ANAYA
 03330 MEXICO DF., DISTRITO FEDERAL
 GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV
 PROLONGACION ALDAMA N 147
 PASEOS DEL SUR
 00165, BENITO JUAREZ, MEXICO D.F.

Su estado de cuenta contiene información de los siguientes productos y servicios

RESUMEN GENERAL			
PRODUCTO/SERVICIO	CONTRATO	SALDO ANTERIOR	SALDO AL 31/ENE/2010
Cuenta de Cheques Moneda Nacional	2685943	\$49,163.99	\$ 12,313,540.22
CLABE Interbancaria	2180016577785120		
Digitem	60893104		

CUANTA DE CHEQUES MONEDA NACIONAL

RESUMEN DEL:	01/ENE/2010 AL 31/ENE/2010
CONTRATO	2685943
Saldo Anterior	\$ 49,163.99
(+) 15 Depósitos	\$ 13,082,472.68
(-) 65 Retiros	\$ 818,096.45
SALDO AL 31 DE ENERO 2010	\$ 12,313,540.22

DETALLE DE OPERACIONES				
FECHA	CONCEPTO	RETIROS	DEPOSITOS	SALDO
28/01/2010	TRASPASO ENTRE CUENTAS DE BANAMEX A BANORTE	10,000.00		104,941.00
28/01/2010	SERVICIOS PROFESIONALES	9,219.57		95,721.43
28/01/2010	SPEI PAGO A TERCERO	11,647.11		84,074.32
28/01/2010	TRASPASO ENTRE CUENTAS DE BANAMEX A BANORTE	42,000.00		42,074.32
28/01/2010	DEPOSITO CIELNTE 58777		169,521.73	211,596.05
28/01/2010	PAGO NOMINA	68,666.65		142,929.40
28/01/2010	DEPOSITO POR PRESTAMO/ ESPAÑA		12,166,550.95	12,309,480.35
29/01/2010	COMISION BANCARIA BANAMEX	50.00		12,309,430.35
29/01/2010	COMISION BANCARIA BANAMEX	34.56		12,309,395.79
29/01/2010	COMISION BANCARIA BANAMEX	216.00		12,309,179.79
29/01/2010	COMISION BANCARIA BANAMEX	51.72		12,309,128.07
29/01/2010	COMISION BANCARIA BANAMEX	323.48		12,308,804.59
29/01/2010	COMISION BANCARIA BANAMEX	8.00		12,308,796.59
29/01/2010	PAGO A TERCEROS 45454	1,000.00		12,307,796.59
29/01/2010	PAGO A TERCEROS 21245	2,000.00		12,305,796.59
29/01/2010	PAGO A TERCEROS 54755	1,500.00		12,304,296.59
29/01/2010	PAGO A TERCEROS 484241	1,200.00		12,303,096.59
29/01/2010	PAGO A TERCEROS 4841	1,000.00		12,302,096.59
31/01/2010	DEPOSITO CLIENTE 144		25,910.63	12,328,007.22
31/01/2010	PAGO A PROVEEDOR 5554	14,467.00		12,313,540.22

CONTRATO DE APERTURA DE CREDITO QUE CELEBAN POR UNA PARTE BRILLO EN EL ZAPATO A QUIEN EN LO SUCESIVO SE DESIGNARA COMO EL “ACREDITANTE”,Y POR OTRA PARTE GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV, A QUIEN EN LO SUCESIVO SE DESIGNARA COMOEL “ACREDITADO” Y/O LA OBLIGADA SOLIDARIA Y/O EL “FIADOR”, SEGÚN CORRESPONDA, EL TENOR DE LAS SIGUIENTES DECLARACIONES Y CLAUSULAS:

DECLARACIONES

I. Declara el ACREDITANTE, por conducto de sus representantes legales que:

- Es una sociedad mercantil legalmente constituida de conformidad con la legislación de España, autorizada.
- Sus representantes cuentan con las facultades necesarias para celebrar el presentes contrato, lo cuales no les han sido revocadas o limitadas en forma alguna.

II. Declara el ACREDITADO que:

- Es cierta la información proporcionada en Solicitud de Crédito, la Información Básica y Declaración de Bienes Patrimoniales o Estados Financieros, que para la obtención del Crédito objeto del presente contrato ha entregado al ACREDITANTE, conociendo el contenido del artículo 112 de la Ley de Instituciones de Crédito.
- Los bienes de los que es propietario se encuentra libre de gravámenes adicionales a los señalados en la Declaración de Bienes Patrimoniales o Estados Financieros, que pudieran llega a afectar el cumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud del presente contrato.
- Es PERSONA MORAL, es una sociedad legalmente constituida de conformidad con la legislación mexicana e inscrita en el Registro Publico correspondiente, así como que su (s) representante (s) se encuentra (n) debidamente facultado (s) para celebrar el presente contrató, acreditando todo ello con los documentos que se detallan en el Dictamen Jurídico que como anexo “A” formara parte integrante del presente contrato. El (Los) representante (s) manifiesta (n) bajo protesta de decir verdad que las facultades con que comparece (n) a la firma del presente contrato no le (s) han sido revocadas ni modificadas en forma alguna.

CLAUSULADO RELATIVO A LA APERTURA DE CREDITO

PRIMERA.- En virtud del presente contrato, se otorga al ACREDITADO un crédito en moneda nacional en adelante el crédito por 655,250 (Seiscientos Cincuenta y Cinco Mil Doscientos Cincuenta Euros), al

tipo de cambio 18.5678 pesos Mexicanos. Dentro de las partes del monto de crédito no se comprenderán las comisiones, intereses, y gastos que deba cubrir el ACREDITADO con motivo del presente contrato.

El Crédito será susceptible de disminuir en su monto de disponibilidad. De conformidad en los nuevos límites que vayan sustituyendo a los anteriores con una correspondencia la tiempo transcurrido del plazo del crédito, de acuerdo con lo que se allá pactado en la parte correspondiente al decreto del límite de creído, los nuevos montos del crédito consecuencia de las disminuciones que en este acto se convienen, los nuevos montos para todos los efectos que allá lugar al monto inicialmente pactado.

SEGUNDA.- DESTINO.- El monto del crédito se destina a cubrir los requerimientos de liquides del acreditado, axial como a financiar los interese y comisiones que generen en relación al presente contrato.

TERCERA.- PLAZO DE CREDITO.- El plazo del crédito a 18 meses, mismo que correrá a partir de la fecha de firma de este contrato. Sin perjuicio de lo anterior podrá aplicar lo establecido en la cláusula décima quinta para las disposiciones que se efectúen durante la vigencia del crédito.

CUARTA.- DISPOSICION.- El crédito está asociado en un depósito bancario de dinero a la vista ejercible a través de cuenta de cheques, cuyo número es 2685943 – en adelante la CUENTA DE CHEQUES-, con base en el cual el ACREDITADO podrá ejercer el crédito en cuenta corriente que en este acto se otorga. EL ACREDITADO dispondrá del importe del crédito en una o varias administraciones, siempre y cuando estas se realicen dentro del plazo a que se refiere la cláusula que antecede, mediante abonos que con cargo al crédito en cuenta corriente, el ACREDITANTE efectuó en la CUENTA DE CHEQUES, mismos que se verán reflejados en el estado de cuenta a que se refiere la cláusula cuadragésima primera. En el estado de cuenta no será necesario indicar el motivo o destino de tal abono. El importe de cada disposición que se destinara dentro del límite disponible, a cubrir la diferencia que exista entre el saldo de la CUANTA DE CHEQUES y el importe de los cheques que libre el ACREDITADO en términos del clausurado específico; el importe de las transferencias electrónicas a distintas cuentas, ya sean propias o a terceros, concentradas a través de terminales del computo integradas a la marca de servicios registrada por el ACREDITANTE como ENLACE; el importe de los cargos que por escrito el ACREDITADO solicite directamente en las sucursales del ACREDITANTE. La o las disposiciones del Crédito efectuadas por el ACREDITADO al amparo del presente contrato documentaran mediante los asientos contables que realice el ACREDITANTE, por lo que las partes acuerdan que la contabilidad del ACREDITANTE y los estados de cuenta de cheques a que se refiere esta cláusula, harán prueba plena respecto de las fechas e importes de la o las disposiciones del Crédito que efectúe el ACREDITADO al amparo de este contrato, de modo que a partir de la fecha en que el ACREDITANTE abone la cantidad solicitada en los términos y condiciones pactados, se entenderá que el ACREDITADO ha dispuesto del Crédito hasta por el importe de las sumas depositadas por el ACREDITANTE en los términos del presente contrato.

QUINTA.- OPERACIÓN DE CREDITO.- El crédito que se otorga se operara en forma de cuenta corriente, en los términos y condiciones que señala el artículo 296 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, por lo que dentro del plazo y monto del Crédito otorgado, el ACREDITADO está facultado para hacer las declaraciones en reembolso total o parcial de las disposiciones que previamente hubiese hecho, quedando también facultado para disponer de la forma pactada del saldo que resulte a su favor en relación al crédito otorgado siempre y cuando: el ACREDITADO se encuentre al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones conforme al presente contrato ; el ACREDITADO no haya incurrido en alguna de las cláusulas del vencimiento anticipado previstas en este contrato o en la Ley, y la o las disposiciones de crédito que se efectúen conforme a lo previsto en la cláusula inmediata anterior.

SEXTA.- INTERESES ORDINARIOS.-el ACREDITADO se obliga a pagar al ACREDITANTE sin necesidad de previo requerimiento, intereses ordinarios sobre saldos insolutos, pagaderos por mensualidades vencidas y exigibles el último día de cada mes, a una tasa del 35% mensual. Sin perjuicio de la facultad que tiene el ACREDITADO en términos de la cláusula décimo tercera la liquidación periódica de intereses se efectuara con cargo al crédito otorgado, por lo que el ACREDITADO, estará obligado a mantener disponibilidad suficiente para ello. A falta de disponibilidad en el Crédito la liquidación periódica de intereses se efectuara a la cuenta de cheques, en términos de la cláusula duodécima del presente contrato. El cálculo de intereses se efectuara utilizando el procedimiento de días naturales vencidos con divisor de trescientos sesenta. Para efectos del presente instrumento que se entiende por:

1.- TIEE. La tasa de interés interbancaria de equilibrio a plazo de 28 días publicada por ACREDITANTE de México en el Diario Oficial de la Federación en la fecha de cálculo de interés, o en caso de que no se publique en esta fecha , la inmediata anterior publicada.

2.-DIA HABIL, cualquier día en que las instituciones de crédito mexicanas no se encuentren autorizadas para cerrar sus puertas al público.

SEPTIMA. INTERESES MORATORIOS.- en caso de incumplimiento en el pago oportuno de cantidades que corresponden a la suerte principal del crédito, el ACREDITADO pagara al ACREDITANTE intereses moratorios sobre el capital vencido a una tasa de interés que será igual al resultado de multiplicar la tasa ordinaria determina y actualizada conforme a lo establecido en el presente instrumento, en el entendido que los intereses moratorios se calculan en forma diaria durante todo el tiempo que dure la mora.

OCTAVA.- AMORTIZACION.- El ACREDITADO se obliga a pagar al ACREDITANTE durante 18 meses, el importe que resulte de dividir el importe de 49,144 Euros más interés , entendiéndose que dicha obligación se refiere tanto a la las distintas disminuciones que podrá sufrir el límite de crédito como a la fecha a partir de la cual entra en vigor la misma, por lo que la obligación del ACREDITADO se extenderá

a no exceder en ningún momento los límites de crédito, a partir de la fecha en que entren en vigor de lo estipulado en la cláusula primera.

NOVENA.- CLAUSULA PENAL.- en caso de incumplimiento a la obligación de mantener disponibilidad suficiente para efectuar la liquidación periódica de intereses con cargo al crédito otorgado y cuando el saldo de la CUENTA DE CHEQUES tampoco resulte suficiente para efectuar dicha liquidación, el ACREDITADO se obliga a pagar al ACREDITANTE una pena convencional misma que será igual al resultado de aplicar al monto de las cantidades que por concepto de intereses se adeuden al ACREDITANTE, el factor que se señala en la Carátula de este contrato. La pena convencional se calcula en forma diaria hasta en tanto el ACREDITADO efectúe el pago correspondiente.

DECIMA.- DE LOS PAGOS EN GENERAL.- Las sumas que el ACREDITADO entregue al ACREDITANTE, serán aplicables a satisfacer el importe de contribuciones, gastos, honorarios, comisiones, penas convencionales, intereses moratorios, intereses ordinarios y a capital, en este orden derivados de las obligaciones consignadas en este contrato. En el evento de que la fecha de vencimiento de algún pago que deba verificarse conforme el presente contrato resultare ser día inhábil bancario, el ACREDITADO debe realizar dicho pago el día hábil inmediato posterior.

DECIMA PRIMERA.- LUGAR DE PAGO.- Todos los pagos que deba hacer, el ACREDITADO al ACREDITANTE con motivo de este contrato, deberá realizarse sin necesidad de requerimiento o cobro previo en el lugar señalado en la carátula de este contrato como “lugar de pago” y mediante el depósito que el ACREDITADO se obliga a efectuar en días y horas hábiles en la cuenta de cheques que el ACREDITANTE lleva al ACREDITADO y que se especifica en la carátula del presente contrato.

DECIMA SEGUNDA.- AUTORIZACION PARA CARGAR EN LA CUENTA DE CHEQUES DE LA ACREDITADA.- El ACREDITADO se obliga a realizar sin necesidad de requerimiento o cobro previo, el pago de las cantidades que se adeudan al ACREDITANTE en virtud del presente contrato en el lugar de pago señalados en la carátula. Sin perjuicio de lo anterior, el ACREDITADO y que se especifica en la Carátula del presente contrato, sin requerimiento o cobro previo, las cantidades que se adeuden al ACREDITANTE en virtud del presente contrato. A efectos de que el ACREDITANTE este en posibilidad de realizar los cargos que autoriza el ACREDITADO, este se compromete a mantener dicha cuenta durante la vigencia del presente instrumento y a tener saldo suficiente y líquido en la misma en la fecha en que cada pago deba verificarse. La estipulación a que se refiere el párrafo que antecede, permanecerá vigente y será aplicable a cualquier otra cuenta que en sustitución a la señalada en el presente contrato, el ACREDITANTE llegue a asignar al ACREDITADO.

DECIMA TERCERA.- PAGOS ANTICIPADOS.- El ACREDITADO podrá pagar anticipadamente, en forma total o parcial, el importe de las disposiciones de Crédito que hubiere efectuado, instruyendo en este caso al ACREDITANTE a efectos de que durante la vigencia del crédito.

DECIMA CUARTA. CESION.- en los términos del Artículo 299 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, el ACREDITANTE queda facultado para ceder, descontar, endosar o en cualquier otra forma negociar, total o parcialmente y aún antes de su vencimiento, los derechos del Crédito aquí concedido. Por su parte, el ACREDITADO no podrá ceder sus derechos u obligaciones conforme a este contrato.

DECIMA QUINTA .- DENUNCIA DEL CONTRATO.- Las partes conviene que el ACREDITANTE queda facultado para restringir el importe del Crédito o el plazo para hacer uso del mismo, o ambos a la vez, así como para denunciar el presente contrato en cualquier tiempo, mediante simple comunicación por escrito dirigida al ACREDITADO, quedando por consiguiente, limitado o extinguido según sea el caso, el derecho de éste para hacer uso del saldo no dispuesto, y obligado el ACREDITADO a realizar el pago total de las cantidades dispuestas y sus accesorios. Lo anterior, de conformidad a lo establecido por el artículo 294 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

DECIMO SEXTA.- VENCIMIENTO ANTICIPADO.- El ACREDITANTE podrá dar por vencido anticipadamente el plazo para el pago del Crédito a cargo del ACREDITADO, quedando por tanto extinguido el plazo para efectuar nuevas disposiciones al amparo del presente contrato si el ACREDITADO faltare al cumplimiento de cualquiera de las obligaciones que contrae en virtud de este contrato y en especial:

- Si el ACREDITADO no efectuare en forma total uno o mas de los pagos que se obliga a realizar en relación con el Crédito otorgado, sean estos de capital, intereses, accesorios o cualquier combinación de dichos conceptos.
- Si el ACREDITADO no cumple con cualquiera de las obligaciones a su cargo estipuladas en el presente instrumento o con las obligaciones de pago contenidas en cualquier otro instrumento en el que tenga el carácter de deudor s, obligado solidario o garante.
- Si se diere por vencido anticipadamente cualquier otro crédito o préstamo que le hubiera otorgado el ACREDITANTE al ACREDITADO, o en general, se de por vencida anticipadamente cualquier obligación a plazo que tenga el ACRDEITADO con el ACREDITANTE o con algún otro acreedor financiero.
- Si se diere por vencida anticipadamente cualquier obligación a plazo que tenga el ACREDITADO con algún acreedor no financiero, cuyo monto sea superior a la cantidad que se señala en la carátula del presente contrato.
- Si le fuere cancelada, embargada o de cualquier otro modo afectada, la cuenta de cheques a que se refiere la cláusula décima segunda del presente contrato.

- Si el ACREDITADO afrontare conflictos o situaciones de carácter judicial, administrativo, fiscal o de cualquier naturaleza que afecten su capacidad de pago a juicio del ACREDITANTE.
- Si se inicia un procedimiento por o en contra del ACREDITADO con el fin de declararlo en quiebra, suspensión de pagos o concurso.
- Por comprobarse falsedad, inexactitud u ocultación en los datos facilitados al ACREDITANTE con carácter previo a la concesión del Crédito y que, a su juicio, hayan determinado una errónea o incompleta visión en el estudio del riesgo de la operación.
- Si las personas que detentan las acciones o partes sociales de cualquier persona moral que participe en el presente contrato con cualquier carácter, enajenan, gravan o de cualquier manera transfieren o afectan las acciones o partes sociales que constituye el capital social de dichas personas, sin consentimiento previo y por escrito del ACREDITANTE.
- Si las acciones o partes sociales que se mencionan en el punto inmediato anterior fueren embargadas o expropiadas por cualquier tercero o autoridad judicial, administrativa o del trabajo.
- Si no se constituyeren oportunamente las garantías convenidas en términos de la décima octava de este contrato. El ACREDITADO celebra cualquier convenio extrajudicial con sus acreedores, que implique indisponibilidad de sus bienes o cesión total o parcial de los mismos; así como embargo o intervención administrativa o administración judicial de todos o parte de los bienes del ACREDITADO.
- Si el ACREDITADO o cualquiera de los obligados solidarios o fiadores garantizare o permitiere que se garantizaren inmediatamente la constitución de hipotecas, prenda o cualquier otra carga, gravamen o garantías sobre la totalidad o partes de sus bienes, derechos, actividades o ingresos, tanto actuales como futuros, o ampliara o renovara las garantías ya existentes, a no ser que previamente; mediante el consentimiento escrito del ACREDITANTE.
- Si el ACREDITADO incumple con las condiciones especiales establecidas por el Comité de Crédito del ACREDITANTE.
- En los demás casos en que conforme a la Ley se hacen anticipadamente exigibles el cumplimiento de las obligaciones a plazos.

DECIMO SEPTIMA.- FIANZA.- Para garantizar el pago total del Crédito otorgado y sus accesorios legales, incluyendo en forma enunciativa y no limitada el pago de intereses, comisiones, gastos y costos en caso de juicio y demás prestaciones que resulten a cargo de la ACREDITADA, la o las personas que con carácter de fiadores firman el presente contrato en adelante el o los fiadores, en este caso se

contribuye frente al ACREDITANTE como fiadoras aceptando el ACREDITANTE esta garantía, de las obligaciones de pago contraídas por la ACREDITADA en virtud del presente contrato, con la obligación general de todos sus bienes actuales y futuros. La fianza subsistirá hasta que se cubra al ACREDITANTE todo cuanto se le adeuda por concepto de las obligaciones contraídas por la ACREDITADA en este instrumento, incluyendo sus accesorios y demás consecuencias legales, por lo que las partes convienen que no habrá disminución de la garantía por reducción de adeudos, renunciando expresamente el o los fiadores a tal derecho.

DECIMA OCTAVA.- GARANTIAS ADICIONALES.- El ACREDITANTE se reservara el derecho de felicitar por escrito al ACREDITADO la constitución de garantías adicionales a su entera satisfacción, cuando ante el incumplimiento del ACREDITADO a las obligaciones dadas en virtud del presente contrato, el ACREDITANTE lo considere necesario.

DECIMA NOVENA.- OBLIGACION SOLIDARIA.- En este acto, la (s) persona (s) que como tal parece (n) en la carátula de este instrumento, se constituye (n) conjuntamente con el CLIETE frente al ACREDITANTE, en obligado (s) solidario (s) del ACREDITADO, en virtud del presente contrato.

En virtud de la obligación solidaria constituida en el presente contrato, cada uno de los obligados solidarios se compromete a pagar oportunamente el importe total del crédito y sus accesorios legales, en los mismos términos en que se encuentra obligado el ACREDITADO a cumplir con dichas obligaciones. Así mismo cada una de las obligaciones solidarias asumidas en esta cláusula no implica ni implicará una extinción, disminución, liberación, modificación o transmisión de las obligaciones establecidas a cargo del ACREDITADO en el presente contrato ni tampoco un orden para exigir el cumplimiento de dichas obligaciones o una excusión de bienes para que el ACREDITADO o los obligados solidarios respondan por las mismas. Cada una de las obligaciones solidarias subsistirá íntegra hasta que se cubra al ACREDITANTE todo cuanto se le adeudare en virtud del Crédito y sus accesorios legales.

VIGESIMA SEGUNDO.- FONDEO.- las partes convenientes que en caso de que los recursos para el otorgamiento del Crédito provengan de la Banca de Desarrollo o de algún Fideicomiso Público de Fomento Económico, las condiciones y requisitos particulares que cada organismo establezca para fondear operaciones, se contendrán en documento por separado que como prueba de su aceptación y debidamente firmado por las partes.

CLAUSULADO RELATIVO A LA CUANTA DE CHEQUES

VIGESIMA TERCERA.- TIPO DE DEPOSITO.- Conforme a lo estipulado en la cláusula cuarta del presente contrato, el crédito en cuenta corriente estará asociado a una cuenta de cheques, en virtud de la cual el ACREDITADO podrá realizar depósitos bancarios de dinero a la vista en moneda nacional en las

sucursales del ACREDITANTE, así como efectuar uno o más retiros del saldo a su favor y disponer del Crédito otorgado en los términos especificados en el clausurado correspondiente.

VIGESIMA CUARTA.- INSTRUMENTACION.- A la firma del presente contrato el ACREDITANTE asignará al ACREDITADO un número de cuenta, el cual será el número de identificación de los depósitos amparados bajo este contrato y de las disposiciones del crédito en cuenta corriente; asimismo, proporcionará al ACREDITADO una chequera a través de la cual realizará el libramiento de cheques para disponer tanto del saldo depositado a su favor como del Crédito a que se refiere el clausulado respectivo, en el entendido de que el ACREDITADO no podrá utilizar formas de cheques diferentes a las que le proporcione el ACREDITANTE.

VIGESIMA QUINTA.- DEPOSITOS.- El ACREDITADO podrá efectuar para abono a su cuenta, depósitos en dinero en efectivo y cheques. El importe de los depósitos en efectivo y con cheque a cargo del propio ACREDITANTE, se acreditará en la fecha en que se reciban; el importe de los depósitos con cheques a cargo de otros ACREDITANTES, se acreditará una vez que sean cobrados por el ACREDITANTE a través de la Cámara de Compensación dichos depósitos podrán efectuarse directamente en las ventanillas de las sucursales del ACREDITANTE o a través de otros medios que al efecto llegue a autorizar el ACREDITANTE.

VIGESIMA SEXTA.- COMPROBACION DE DEPOSITOS.- Los depósitos que el ACREDITADO efectuó se comprobarán únicamente con los recibos que expida el ACREDITANTE, mismos que reunirán los requisitos que el propio ACREDITANTE establezca, en atención al medio utilizado para realizar el depósito de que se trate.

VIGESIMA SEPTIMA.- DISPOSICION DE LOS DEPOSITOS.- El ACREDITADO podrá disponer parcial o totalmente de la suma depositada y/o del crédito en cuenta corriente otorgado:

- Mediante el libramiento de cheques precisamente en las formas que para tal efecto le proporcione el ACREDITANTE.
- A través de terminales de cómputo integradas al sistema ENLACE;
- A través de cualquier otro medio que al efecto establezca el ACREDITANTE

VIGESIMA OCTAVA.- CARGOS A FAVOR DEL ACREDITANTE.- El ACREDITANTE queda facultado desde este momento para cargar en la cuenta de cheques sin necesidad de previo aviso:

- El importe de los cheques endosados a su favor que hubiere recibido para abono en cuenta, cuando estos no sean pagados por los obligados.
- Cualquier otro adeudo que aparezca en los registros del ACREDITANTE a cargo del ACREDITADO.

VIGESIMA NOVENA.- RESPONSABILIDADES.- Es bajo la más absoluta responsabilidad del ACREDITADO la guarda o custodia y uso de los talonarios de cheques que al amparo de este contrato le proporcione al ACREDITANTE. En virtud de lo anterior, el ACREDITADO desde este momento exime al ACREDITANTE de cualquier tipo de responsabilidad que pudiera derivar del uso o del pago de cualquier cheque en que la cantidad en que la cantidad por la que aparezca en su carácter de liberador haya sido falsificada, ni no le notifico al ACREDITANTE previamente y por escrito del robo o extravió del talonario o cheque de que se trate.

TRIGESIMA.- AUTORIZACIONES.- El ACREDITADO podrá autorizar a terceros para que en su nombre y por su cuenta efectúen retiros de los depósitos que mantenga en la cuenta, siendo para ello suficiente que conste dicha autorización en los formatos impresos que para este fin le proporcione al ACREDITANTE; tratándose de personas morales, los terceros de que se trate deberán contar con los poderes que resulten necesarios.

TRIGESIMA PRIMERA.- DESIGNACION DE BENEFICIARIOS.- El ACREDITADO, podrá en cualquier tiempo designar o sustituir beneficiarios, así como modificar en su caso la proporción correspondiente a cada uno de ellos dicha designación será por escrito. En caso del fallecimiento del ACREDITADO, el ACREDITANTE entregara el saldo a favor que exista, a los beneficiarios designados, sin exceder el mayor de los límites siguientes:

- El equivalente a 20 veces el salario mínimo general diario vigente en el zona donde pertenezca.
- El equivalente al 75% del saldo que reporte la cuenta, si existiere saldo excedente, deberá entregarse en los términos previstos.

TRIGESIMA SEGUNDA.- ENTREGAS DE SALDOS.- Cuando se hayan autorizado a terceros para hacer disposiciones de la cuenta en forma indistinta, el ACREDITANTE entregara el saldo a cualquiera de ellos que lo solicite, siendo tal hecho responsabilidad del ACREDITADO.

TRIGESIMA TERCERA.- CANCELACION DE LA CUANTA DE CHEQUES.- El ACREDITANTE no podrá mantener cuantas de cheques a aquellas personas que en el curso de dos meses hayan liberado tres o más de dichos documentos, que presentados en tiempo no hubieren sido pagados por falta de fondos disponibles y suficientes, a no ser que esta falta de fondos se deba a causa no imputable al ACREDITADO.

TRIGESIMA CUARTA.- DEVOLUCION DE CHEQUES.- El ACREDITADO deberá devolver al ACREDITANTE las formas de cheques que no hubiere utilizado cuando por cualquier causa cancele la cuanta que ampara el presente instrumento, subsistiendo su responsabilidad, en caso de no hacerlo por el mal uso que llagare a dar a las mencionadas formas de cheques.

DISPOSICIONES RELATIVAS AL USO DE EQUIPO Y SISTEMAS ATOMATIZADOS

TRIGESIMA QUINTA.- SERVICIOS; MEDIOS DE IDENTIFICACION Y ACCESO, RESPONSABILIDADES.- El ACREDITADO podrá efectuar consultas de saldos y movimientos, así como instruir al ACREDITANTE para la aplicación de pagos anticipados, vía telefónica; y a través de terminales de computo integradas al concepto de marca y servicio denominado enlace, medio de acceso que previa suscripción del contrato respectivo, adicionalmente permitirá al ACREDITADO efectuar disposiciones y pagos del crédito a que se refiere el presente contrato.

TRIGESIMA SEXTA.- ALCANCE DEL CONTRATO NORMATIVA.- En la naturaleza crediticia de las operaciones contenidas en este instrumento, el contenido obligacional del contrato normativo de enlace que previamente a la EJECUCION de cualquier operación a través de terminales de computo, el ACREDITADO deberá celebrar con el ACREDITANTE, prevalecerá por lo que se refiere a las claves de acceso/solicitudes y transacciones, depósitos y transferencia de fondos, registros de cuenta propia y de terceros, perfiles y facultades, así como responsabilidades, en todo aquello que no contravenga lo aquí estipulado.

DISPOSICIONES COMUNES A LOS ANTERIORES CLAUSULADOS

TRIGESIMA SEPTIMA.- RESPONSABILIDAD DEL ACREDITANTE.- El ACREDITANTE no será en ningún caso responsable por incumplimiento en las instrucciones recibidas del ACREDITADO, cuando la falta de cumplimiento se deba a un caso fortuito o de fuerza mayor, por fallas en funcionamiento de sistemas de computación o interrupción en los sistemas de comunicación o algún acontecimiento similar, fuera del control del ACREDITANTE.

TRIGESIMA OCTAVA.- INFORMES SOBRE LA CUENTA.- El ACREDITANTE en ningún caso podrá dar noticias o información de los depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones relacionadas con este contrato, si no al ACREDITADO, a sus representantes legales o a quienes tenga otorgado poder para disponer de la cuenta o para intervenir en la operaron o servicios, así como al beneficiario que corresponda, salvo cuando la pidiera la autoridad judicial en virtud de providencia dictada en juicio en el que el titular sea parte o acusado y las autoridades hacendarías federales.

TRIGESIMA NOVENA.- COMISIONES.- En virtud de la celebración del presente contrato, el ACREDITADO se obliga a pagar al ACREDITANTE al momento de la firma del mismo con cargo al crédito otorgado, la comisión de apertura que se señala en la carátula de este instrumento.

CUADRAGESIMA.- ESTADO DE CUENTA. El ACREDITANTE remitirá mensualmente al ACREDITADO , un estado de cuenta de la deuda en donde se indicaran las cantidades cargadas y/o abonadas, así como los intereses, comisiones, impuestos y demás gastos relacionados con el crédito.


CUADRAGESIMA PRIMERA. MODIFICACIONES AL CONTRATO.- El ACREDITANTE estará facultado para proponer al ACREDITADO, modificaciones a los términos y condiciones del presente contrato.

CUADRAGESIMA SEGUNDA.- RESCISION.- El incumplimiento del ACREDITADO, obligados solidarios o apoderados, a cualquiera de los términos de este contrato, dará derecho al ACREDITANTE a su inmediata rescisión, independientemente de los daños y perjuicios que el ACREDITANTE pueda reclamar, al efecto bastará que se constate el incumplimiento y que el ACREDITANTE en forma fehaciente, lo haga saber al ACREDITADO para que proceda la rescisión de este contrato.

CUADRAGESIMA TERCERA.- Notificaciones.- Todos los avisos y comunicaciones que las partes deban proporcionarse en los términos de este contrato, deberán confirmarse por escrito a los domicilios indicados en la carátula del presente contrato, o en notificaciones de cambio de domicilio posteriores.

Leído que fue por las partes y enteradas de su alcance y contenido legal y no existiendo dolo, coacción o mala fe, firman al margen y al calce aceptando y ratificando lo establecido en el cuerpo del presente, Calle Cedaceros N° 11 en la Ciudad de Madrid, España, C.P. 28014, el día lunes 22 de Febrero 2010, recibiendo cada una de las partes en este acto copia del mismo.

ACREDITADO



GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO
SA DE CV

Lic. Salvador Gutiérrez Piña
Representante Legal

ACREDITANTE



BRILLO EN EL ZAPATO

Lic. José Luís García Marijuan
Representante Legal

México DF. A 25 de Enero 2010

GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV
LIC. SALVADOR GUTIERREZ PIÑA
PRESENTE

De acuerdo a la información recibida y analizando dicha información, le enviamos el Reporte final de la revisión en el cual integramos:

- Fundamento del cálculo de acuerdo a la en la Ley de Impuesto Sobre la Renta
- Fundamento en del cálculo con respecto al Tratado México – España
- Calculo correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, el cual es presentado en dos situaciones.
 - La primera realizando el cálculo del ISR de acuerdo a las leyes mexicanas y,
 - El segundo caso tomando como base el acuerdo del Convenio México – España
- Aviso de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital recibidos en efectivo 86-A, que se debe presentar en el SAT.
- Resolución Miscelánea 2009 Anexo 1 a 6 Mayo 2009

Sin otro particular por el momento quedo a sus órdenes para cualquier aclaración.

ATENTAMENTE



DESPACHO VALENCIA MIRANDA Y ASOCIADOS SC
C.P. ALFREDO VALENCIA HERNANDEZ
Representante Legal

INFORME FINAL .

Hemos realizado el análisis a detalle del contrato celebrado por Grupo Productos para el Zapato S.A. de C.V. y la compañía Brillo en el Zapato de origen Español.

Con lo que hemos concluido que:

CON FUNDAMENTO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En su artículo 1 fracción III nos dice que las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta por los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Para efecto de esta ley se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

La compañía Brillo en el Zapato tiene residencia en España y en este caso percibe un interés en territorio mexicano, esto es, la fuente de riqueza se encuentra en México.

De acuerdo a las disposiciones del artículo 195 que nos dice que “Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios; los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, los premios pagados en el préstamo de valores, descuentos por la colocación de títulos valor, bonos, u obligaciones, de las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de la apertura o garantía de créditos, aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de apertura o garantía de créditos aun cuando éstos sean contingentes.

De los pagos que se realizan a un tercero con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, de la ganancia que se derive de la enajenación de los títulos colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 9o. de esta Ley, así como la ganancia en la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de

las sociedades de inversión de renta variable, a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión, de los ajustes a los actos por los que se deriven ingresos a los que se refiere este artículo que se realicen mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive de los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión.

Asimismo, se considera interés la ganancia derivada de la enajenación efectuada por un residente en el extranjero, de créditos a cargo de un residente en México o de un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando sean adquiridos por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país”

El impuesto se pagará mediante retención que se efectuará por la persona que realice los pagos y se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona a continuación:

I. 10% en los siguientes casos:

a) A los intereses pagados a las siguientes personas, siempre que estén registradas para estos efectos en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero y que proporcionen al Servicio de Administración Tributaria la información que éste solicite mediante reglas de carácter general sobre financiamientos otorgados a residentes en el país. Dicha inscripción se renovará anualmente:

- 1.** Entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los intereses.
- 2.** Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses.

Tendrán el tratamiento de bancos extranjeros las entidades de financiamiento de objeto limitado residentes en el extranjero, siempre que cumplan con los porcentajes de colocación y captación de recursos que establezcan las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y sean los beneficiarios efectivos de los intereses.

- 3.** Entidades que coloquen o inviertan en el país capital que provenga de títulos de crédito que emitan y que sean colocados en el extranjero entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

- b) A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de los títulos de crédito colocados a través de bancos o casas de bolsa, en un país con el que México no tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición, siempre que por los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondiente se haya presentado la notificación que se señala en el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley del Mercado de Valores, ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de conformidad con lo establecido en dicha Ley.
- c) A la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes. En este caso, se deberá recaudar por el enajenante residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en nombre y por cuenta del residente en el extranjero y deberá enterarse dentro de los 15 días siguientes a la enajenación de los derechos de crédito.

II. 4.9% en los siguientes casos:

- a) A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 9o. de esta Ley, así como la ganancia proveniente de su enajenación, los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado, sociedades financieras de objeto múltiple o de organizaciones auxiliares de crédito, así como los colocados a través de bancos o casas de bolsa en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición, siempre que por los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondiente se haya presentado la notificación que se señala en el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley del Mercado de Valores, ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de conformidad con lo establecido en dicha Ley y se cumplan con los requisitos de información que se establezcan en las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de que no se cumpla con los requisitos antes señalados, la tasa aplicable será del 10%.
- b) A los intereses pagados a entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o el Banco Central, participe en su capital social, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los mismos y se encuentren inscritas en el registro a que se refiere el primer párrafo del inciso a) de la fracción I de este artículo, el cual deberá renovarse anualmente. Asimismo, deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información a que se refiere la citada fracción, así como cumplir con lo establecido en las reglas de carácter general que al efecto expida dicho Servicio de Administración Tributaria.

III. 15%, a los intereses pagados a reaseguradoras.

IV. 21%, a los intereses de los siguientes casos:

- a) Los pagados por instituciones de crédito a residentes en el extranjero, distintos de los señalados en las fracciones anteriores de este artículo.
- b) Los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.
- c) Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para la habilitación y avío o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato y se trate de sociedades registradas en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, debiéndose renovar anualmente dicho registro.

V. A los intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores, se les aplicará la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

No se causará el impuesto a que se refiere este artículo cuando los intereses sean pagados por establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país a que se refiere el artículo 51 de esta Ley.

Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados en este artículo se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

De acuerdo al Artículo anterior Brillo en el Zapato está obligado a efectuar el pago de ISR por el ingreso de los intereses que percibe de Grupo Productos para el Calzado (residente en México), aplicando la tasa referida en el apartado V. Por otro lado el país de España, donde es residente Brillo en el Zapato, también le obliga a pagar dicho impuesto de acuerdo a sus disposiciones.

Conforme a nuestra Ley, Grupo Productos para el Zapato SA de CV tiene la obligación de hacer la retención del impuesto sobre la renta que le corresponde pagar a Brillo en el Zapato por el ingreso de los intereses que este último está obteniendo en territorio mexicano.

SEGUN LO ESTABLECIDO EN EL TRATADO MEXICO ESPAÑA

En el Artículo 11 del Tratado los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Esto es que los intereses pagados por una empresa o persona que reside en el país (a) paga intereses a otra sociedad o persona que no reside en el país (b), por consecuencia pueden someterse a imposición los intereses en el país (b). Estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido, no puede exceder del:

- a) 10% del importe bruto de los intereses cuando se perciban por un banco que sea su beneficiario efectivo;
- b) 15 % del importe bruto de los intereses en los demás casos.

Los intereses antes mencionados solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario de los intereses, si satisface alguno de los requisitos siguientes:

- a) que el beneficiario sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;
- b) que los intereses sean pagados por una persona de las mencionadas en el inciso a) anterior;
- c) que los intereses sean pagados por préstamos a plazo de tres años o más, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento o de garantía de carácter público de ese Estado Contratante, cuyo objeto sea promover la exportación mediante el otorgamiento de créditos o garantías en condiciones preferenciales.

De acuerdo con el tratado el término "intereses", empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

A continuación se muestra el cálculo de la amortización mensual del crédito.

**GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV
CEDULA DE LA AMORTIZACIÓN DE CREDITO EN EUROS**

MES	AMORTIZACIÓN DE CAPITAL	MENSUALIDAD	TASA	INTERÉS MENSUAL	MENSUALIDAD POR INTERESES
1	€ 36,403	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
2	€ 72,806	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
3	€ 109,208	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
4	€ 145,611	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
5	€ 182,014	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
6	€ 218,417	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
7	€ 254,819	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
8	€ 291,222	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
9	€ 327,625	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
10	€ 364,028	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
11	€ 400,431	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
12	€ 436,833	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
13	€ 473,236	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
14	€ 509,639	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
15	€ 546,042	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
16	€ 582,444	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
17	€ 618,847	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
18	€ 655,250	€ 36,403	35%	€ 12,741	€ 49,144
	€ 655,250.00	€ 655,250		€ 229,338	€ 884,588

En la siguiente cedula se muestra el cálculo de la retención de ISR a Brillo en el Zapato de acuerdo a nuestra Ley mexicana.

**GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV
CEDULA DEL CÁLCULO DE IMPUESTO A PAGAR POR LOS INTERESES**

MES	IMPORTE DE INTERESES BRUTOS	TIPO DE CAMBIO	IMPORTE EN PESOS	TASA DE ISR	IMPUESTO A PAGAR EN PESOS
1	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
2	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
3	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
4	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
5	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
6	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
7	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
8	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
9	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
10	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
11	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
12	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
13	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
14	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
15	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
16	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
17	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
18	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	30.00%	\$ 70,972
	€ 229,338		\$ 4,258,302		\$ 1,277,491

De acuerdo al cálculo determinado con la LISR el Impuesto a cargo de Brillo en el Zapato el cual debe retener y enterar Grupo Productos para el calzado es de \$ 1, 277,491.00 Un millón Doscientos setenta y siete mil cuatrocientos noventa y un pesos 00/100 MN.

En las siguientes cedulas le se muestra el cálculo del impuesto a retener considerando el Convenio México - España.

GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO SA DE CV
CEDULA DE DETERMINACIÓN DE ISR CONFORME AL ARTÍCULO 11 DEL TRATADO
MÉXICO – ESPAÑA

MES	IMPORTE DE INTERESES BRUTOS	TIPO DE CAMBIO	IMPORTE EN PESOS	TASA DE ISR	IMPUESTO A PAGAR EN PESOS
1	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
2	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
3	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
4	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
5	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
6	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
7	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
8	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
9	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
10	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
11	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
12	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
13	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
14	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
15	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
16	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
17	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
18	€ 12,741	18.5678	\$ 236,572	10.00%	\$ 23,657
	€ 229,338		\$ 4,258,302		\$ 425,830

En este caso el Impuesto a retener y enterar por Grupo Productos para el Calzado es de \$425,830.00 Cuatrocientos Veinticinco Mil Ochocientos Treinta pesos 00/100 MN.

Haciendo una comparación con los impuestos determinados con la LISR y por otra parte con el Convenio México – España, podemos decir que la diferencia es muy considerable y el beneficio del perceptor respecto a nuestro país es muy importante.

Cabe mencionar que en el artículo 5° de la LISR menciona 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.

De acuerdo al préstamo obtenido se debe informar al SAT mediante el programa 86-A de conformidad con el artículo 86-A de la LISR que dice:

Los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000.00, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes.

En este sentido, se entenderá como efectivo, aquellas operaciones realizadas en moneda nacional o extranjera de curso legal, no quedando comprendidas en éstas las operaciones realizadas, entre otras, mediante cheque, traspasos de cuentas o transferencias electrónicas.

AVISO DE PRÉSTAMOS, APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL O AUMENTOS DE CAPITAL RECIBIDOS EN EFECTIVO 86-A 2010

IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE



Registro Federal de Contribuyentes	GPC191201AF1
Ejercicio	2010
Denominación o Razón Social	
GRUPO PRODUCTOS PARA EL CALZADO S.A. DE C.V	

TIPO DE AVISO



Aviso de prestamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital recibidos en efectivo	La presenta con
Tipo de aviso	Normal
Número de operación o folio anterior	
Fecha de presentación anterior	
Período	Enero

AVISO DE LOS PRÉSTAMOS, APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL O AUMENTOS DE CAPITAL RECIBIDOS EN EFECTIVO



Seleccione si se trata de:	
Préstamo:	Prestamo
Aportación para futuros aumentos de capital:	Sin selección
Aumentos de capital:	Sin selección

AVISO DE LOS PRÉSTAMOS, APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL O AUMENTOS DE CAPITAL RECIBIDOS EN EFECTIVO



DATOS DEL OTORGANTE DEL PRÉSTAMO	
RFC	AAA111111111
Clave única de registro de población	
Apellido paterno, materno y nombre(s)	
Denominación o razón social	
BRILLO EN EL ZAPATO	
Domicilio del tercero declarado	
CALLE CEDACEROS N 11 MADRID ESPAÑA C.P. 28014	
DATOS DEL PRÉSTAMO	
Importe en moneda nacional del préstamo	12166551
Importe en moneda extranjera del préstamo	655250
Fecha en que se recibió el préstamo	13/01/2010
Tipo de moneda extranjera	102 - EURO UNION MONETARIA
Descripción de otros	

GENERALES Y TOTALES



Total de operaciones que relaciona	1
------------------------------------	---

Este formato deberá enviarse al SAT, mediante medios electrónicos en la versión, una vez enviada el sistema emitirá el acuse de envío y en el cual se le confirmará que el archivo con la declaración fue recibido y será procesado por el SAT. Como resultado de su validación puede ser aceptado o rechazado.

Así mismo se deben de cubrir los siguientes requisitos de acuerdo a la RESOLUCION MISELANEA 2009 del ANEXO 1-A para realizar Solicitud de constancia de residencia para efectos de los tratados para evitar la doble tributación

- Forma oficial 36, “CONSTANCIA DE RESIDENCIA PARA EFECTOS DE LA APLICACION DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION” (por quintuplicado).
- En caso de solicitud de reexpedición de CONSTANCIA DE RESIDENCIA PARA EFECTOS DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION por el mismo periodo o ejercicio, original del recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales con sello digital.
- Original de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, estatal o municipal del contribuyente o representante legal, sin que sea necesariamente alguna de las señaladas en el apartado Definiciones de este anexo.
- En caso de representación legal, copia certificada del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
- Tratándose de los padres o tutores que ejerzan la patria potestad o tutela de menores de edad y actúen como representantes de los mismos, para acreditar la paternidad o tutela, presentarán:
 - Copia Certificada del Acta de Nacimiento del menor expedida por el Registro Civil.
 - Escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.
 - En su caso, la resolución judicial o documento emitido por fedatario público (original) en el que conste la patria potestad o la tutela.
 - Original de cualquier identificación oficial vigente del (los) padre(s) o tutor(es) que funja(n) como representante(s) con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, estatal o municipal, sin que sea necesariamente alguna de las señaladas en el apartado de este anexo.

- En caso de que la persona que solicita la constancia hubiere estado obligado a presentar declaración anual del ejercicio inmediato anterior conforme al régimen establecido en la Ley del ISR para los residentes en México, se acompañará a la solicitud copia de la declaración anual presentada o del acuse de recibo electrónico con sello digital, así como del recibo electrónico bancario de pago de contribuciones federales, en los casos en los que exista impuesto a su cargo.
- En caso contrario, se acompañará copia de la inscripción y de los avisos correspondientes que hayan presentado para efectos del RFC y, en su caso, copia de la última declaración anual presentada conforme al régimen que establece dicha Ley para los residentes en México o del acuse de recibo a que se refiere el párrafo anterior.
- En caso de personas físicas que presten servicios personales, original de la Constancia de Percepciones y Retenciones que corresponda (original para cotejo).

Disposiciones jurídicas aplicables

Art. 9 CFF., Art. 5 Ley de ISR, Regla II.2.1.3. RMF

Sin otro particular por el momento quedo de usted.

ATENTAMENTE



DESPACHO VALENCIA MIRANDA Y ASOCIADOS SC

C.P. ALFREDO VALENCIA HERNANDEZ

Representante Legal

CONCLUSIONES

En las últimas décadas el comercio internacional ha tenido un gran crecimiento debido al esquema del libre comercio, al crecimiento de las empresas trasnacionales, el comercio electrónico, los servicios financieros, los servicios dependientes e independientes y las inversiones.

De esta manera se han presentado con mayor frecuencia los casos de Doble Tributación que deben tener la adecuada solución.

Esto puede ser mediante disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta interna, básicamente admitiendo el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero.

Pero lo más justo, uniforme y estable es la celebración de Tratados Internacionales, como se ha venido haciendo en nuestro país en la década de los años 90 con la concentración con Canadá y los Estados Unidos de América.

En todo caso debe considerarse el previo examen de las disposiciones del Título V de la Ley del ISR que regulan ingresos obtenidos por residentes extranjeros con fuente de riqueza Nacional.

Se considera que el criterio lógico para imponer el gravamen es la ubicación de la fuente de riqueza en México.

Por otra parte, el que los beneficios de los Convenios bilaterales deben corresponder únicamente a los residentes en los países contratantes.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- Arellano García, Carlos, Primer Curso de Derecho Internacional Público, Ed. Porrúa, México 1993.
- Becerra Ramírez Manuel, Derecho Internacional Público, Ed. UNAM, México, 1991.
- Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. Tomo II y Tomo III, Herbert Bettinger Barrios, Primera Edición, Junio de 1994, Décima cuarta edición, Abril de 2007.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Tratados para evitar la doble tributación, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A.C., 1996.

LEGISLACION

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2010
- Ley sobre la Celebración de Tratados, 1992
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, Dofiscal Editores, 2010
- Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, 2010
- Ley Federal del Trabajo, Ediciones Fiscales ISEF, 2010
- Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica.
- Decreto de Promulgación de la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, adoptada en la ciudad de Viena, Austria, 1986.
- Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de Información Tributaria.
- Federal Income Tax Law.

SITIOS WEB

- www.sat.gob.mx
- www.shcp.gob.mx
- www.sre.gob.mx
- www.Sourceocde.com
- www.juridicas.unam.mx
- www.un.org
- www.oecd.org
- www.offix.fiscal.com.mx