

436
28j



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

ANALISIS DE LOS TRATADOS QUE CELEBRO
MEXICO CON LOS ESTADOS UNIDOS DE
NORTEAMERICA Y CANADA PARA EVITAR LA
DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DEL I. S. R.

FALLA DE ORIGEN

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ELBA JIMENEZ SOLARES



CD. UNIVERSITARIA, D. F.

1995



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

Cd. Universitaria a 9 de agosto de 1995

C. DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR
P R E S E N T E

Estimado Señor Director:

La C. ELBA JIMENEZ SOLARES, elaboró su Tesis Profesional para -
optar por el grado de Licenciado en Derecho intitulada: "ANALISIS DE LOS
TRATADOS QUE CELEBRO MEXICO CON LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA Y CANADA
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DEL I.S.R.", dirigida por el -
maestro Victor C. García Moreno quien ya dió la aprobación de la tesis en
cuestión con fecha 7 de agosto de 1995.

La Srta. JIMENEZ SOLARES, ha concluido el trabajo referido; el -
cual llena los requisitos exigidos para este tipo de ensayos, por lo que -
estando a cargo de este Seminario, me permito otorgar la APROBACION, para
todos los efectos académicos correspondientes.

Me es grato hacer presente mi consideración.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPERANZA"

DR. LUIS MALPICA DE LAMADRID
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL.
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
INTERNACIONAL

A mis padres:

Esperanza Solares Vargas

y

José Jiménez Peña,

quienes con su amor y su ejemplo contribuyeron
en mi formación como persona y estudiante.

A mis tíos:

Angelina Bautista Urbina

y

Miguel Jiménez Peña,

como agradecimiento al apoyo y amor que
siempre me han brindado.

**"ANÁLISIS DE LOS TRATADOS QUE CELEBRA MÉXICO CON LOS ESTADOS UNIDOS DE
NORTEAMÉRICA Y CANADA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DEL I.S.R."**

	Página
INTRODUCCIÓN.	1
I. LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.	1
1. Concepto general de doble imposición.	1
2. Clases de múltiple imposición y su clasificación.	1
3. Conceptos doctrinales de doble imposición internacional.	3
4. Planteamiento del problema.	4
a) Coexistencia de soberanías.	5
b) El ejercicio de la potestad fiscal.	6
bb) Limitaciones al ejercicio de la potestad fiscal.	9
5. Supuestos que deben presentarse en una múltiple imposición.	23
6. Principales criterios de sujeción a una potestad tributaria.	26
a) El principio de la nacionalidad.	27
b) El principio del domicilio y el principio de la residencia.	29
c) El principio de la fuente de riqueza.	32
d) El principio del establecimiento permanente.	34
7. Impuestos en los que más concurre la doble o múltiple imposición.	36
8. Causas de la doble o múltiple imposición.	37
9. Consecuencias de la doble o múltiple imposición internacional.	38
10. Medidas para solucionar el problema de la múltiple imposición internacional.	38
a) Unilaterales	39
b) Bilaterales o multilaterales	44

II. INTRODUCCION AL MARCO JURIDICO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES	45
1. Origen del Derecho internacional.	45
a) Concepto	47
b) Los sujetos del Derecho internacional	48
c) Las fuentes del Derecho internacional	55
d) El Derecho Internacional tributario	61
2. Los Tratados internacionales	63
a) Concepto y clasificación	63
b) Etapas de celebración de un tratado	64
c) Organos estatales competentes	66
d) Entrada en vigor y aplicación provisional	67
e) Observancia y aplicación de los tratados	68
f) Interpretación	69
g) Modificación y enmienda	71
h) Validez y nulidad	72
i) Terminación y suspensión	77
j) Denuncia o retiro	80
k) Principios que los rigen	81
l) Su tratamiento en México	82

III. MODELOS DE TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL EN

MATERIA DEL ISR.	102
1. Los modelos de tratados para evitar la doble imposición internacional.	102
2. Antecedentes de los modelos de tratados para evitar la doble imposición internacional en materia del ISR.	102
3. Características más importantes de los principales modelos de tratados para evitar la doble imposición en materia del ISR.	104
a) El modelo de la OCDE.	105

b) Los modelos de la ALAC y del Pacto Andino.	114
c) El modelo de la ONU.	120
4. Los tratados tributarios.	127
a) Estructura general de los tratados tributarios.	128
b) El proceso de negociación de los tratados tributarios.	131

IV. ANALISIS DE LOS TRATADOS CELEBRADOS ENTRE MEXICO, CANADA Y LOS ESTADOS

UNIDOS.	134
1. Ámbito de aplicación.	134
a) Impuestos comprendidos.	137
2. Definiciones.	138
a) Residencia.	138
b) Establecimiento permanente.	144
c) México, Canadá y los Estados Unidos.	146
d) Estado Contratante.	147
e) Persona.	147
f) Sociedad.	148
g) Autoridad competente.	148
h) Nacional	150
i) Tráfico internacional.	151
j) Otras.	151
3. Tributación de las distintas clases de renta.	152
a) Rentas inmobiliarias.	152
b) Beneficios empresariales.	154
c) Transportación marítima y aérea.	156
d) Empresas asociadas.	157
e) Dividendos.	159
f) Intereses.	161

g) Imposición sobre sucursales.	166
h) Regalías.	167
i) Ganancias de capital.	169
j) Trabajos independientes.	171
k) Trabajos dependientes.	172
l) Participaciones de consejeros.	173
ll) Limitación de beneficios.	174
m) Artistas y deportistas.	177
n) Pensiones, anualidades y alimentos.	178
ñ) Funciones públicas.	181
o) Estudiantes.	182
p) Organizaciones exentas.	182
q) Otras rentas.	184
4. Métodos para evitar la doble imposición.	184
a) Eliminación de la doble imposición.	184
5. Disposiciones especiales.	188
a) No discriminación.	188
b) Procedimiento amistoso.	189
c) Intercambio de información.	192
d) Agentes diplomáticos y funciones consulares.	195
e) Reglas diversas.	195
6. Disposiciones finales.	196
a) Entrada en vigor.	196
b) Denuncia o terminación.	197
CONCLUSIONES	199

APENDICES	204
1. Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.	205
2. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	228
3. Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	242
4. Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América -- para el intercambio de información tributaria.	263
5. Decreto de aprobación del Protocolo adicional que modifica el convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. Decreto por el que se acuerda el Protocolo que modifica el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América, para el intercambio de información tributaria.	268
6. Convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y de Canadá para el intercambio de información tributaria.	269
BIBLIOGRAFIA	273

INTRODUCCION

El avance de las relaciones comerciales entre los diversos países hacia la globalización económica mundial, traducido en un incremento de las relaciones económicas internacionales, acentuó los problemas de doble imposición, al entrar en conflicto diferentes potestades fiscales soberanas que traspasan sus fronteras.

En virtud de lo anterior, y ante la necesidad de responder a las exigencias económicas de nuestros socios comerciales en el TLC, así como de otros acuerdos comerciales con otros países, -- México inició una serie de negociaciones de tratados internacionales para evitar la doble imposición, con varios países con los que tenía relaciones económicas intensas. De esta forma, en 1991, -- celebró el primer tratado en esta materia con Canadá, sucediéndose más tarde, con otros países como los Estados Unidos, Alemania, Suiza y Bélgica, entre otros.

La inquietud por la realización de esta tesis surgió ante la constatación del desconocimiento de los tratados tributarios, de entre una gran mayoría de abogados fiscalistas e internacionalistas, a pesar de la gran importancia que tienen los mismos, para el desenvolvimiento económico de un país desarrollado o subdesarrollado; ya que, la celebración de un tratado de doble imposición, puede tener efectos positivos o negativos en la economía de un país, según los términos en que se convengan, los principios tributarios que se establezcan, y el nivel de desarrollo económico existente entre las partes contratantes, principalmente.

Esta tesis tiene, esencialmente, dos finalidades: la primera, resaltar la importancia que revisten los tratados de doble imposición en materia del impuesto sobre la renta, y especialmente, aquellos que celebró nuestro país con nuestros principales socios comerciales (Canadá y los Estados Unidos); y la segunda, explicar, y relacionar las disposiciones contenidas en dichos tratados tributarios con nuestra legislación interna, de una manera sencilla y clara.

II

En el primer capítulo hacemos una breve explicación de lo que es el problema de la doble imposición internacional, cómo surge, qué efectos tiene, cuáles son sus elementos y los métodos que se emplean para atenuar o evitar la doble imposición.

El capítulo II versa sobre los conceptos fundamentales en todo tratado internacional y la regulación general de los mismos. En seguida, procedemos a una sencilla narración de los pasos que se llevan a cabo para la celebración de los tratados tributarios, y por último, hacemos una referencia a nuestro orden jurídico interno en lo que se refiere a los tratados internacionales.

En el capítulo III encontramos un resumen del tratamiento que se da a las rentas, según los principales modelos de tratados de doble imposición, elaborados por diversos organismos internacionales, y que han servido de punto de partida y de guía para diversos países, durante la celebración de un tratado para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta.

Por último, en el capítulo IV analizamos y explicamos los tratados para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta celebrados entre México, Canadá y los Estados Unidos, basándonos en los comentarios técnicos emitidos por el Departamento del Tesoro de los EUA acerca del convenio de doble imposición celebrado con México y traducidos por el Dr. Herbert Bettinger Barrios.

Hacemos votos porque nuestra obra logre los fines deseados.

CAPITULO I. LA MULTIPLE IMPOSICION INTERNACIONAL

1. Concepto general de doble imposición.

En el sentido más genérico, se puede decir que hay doble o múltiple imposición cuando una persona (sujeto pasivo de la obligación fiscal) se ve obligada a pagar un determinado impuesto más de una vez, como consecuencia de una concurrencia de facultades o potestades tributarias, en relación con la misma materia imponible.

Se utiliza el adjetivo de doble imposición cuando hay concurrencia de dos autoridades tributarias competentes o dos Estados soberanos (con su consiguiente potestad tributaria) que gravan a un mismo contribuyente y el adjetivo de múltiple imposición para el caso de que existan más de dos autoridades competentes o Estados con sus correspondientes potestades fiscales incidendo sobre un mismo contribuyente. Es decir, se da el calificativo de doble o múltiple imposición, en base al número de sujetos activos existentes en la obligación tributaria.

2. Clases de múltiple imposición y su clasificación.

Algunos doctrinarios suelen clasificar a la doble o múltiple imposición en razón del ámbito especial en que se presenta, para lo cual la dividen en:

- a) Doble o múltiple imposición interna o nacional, y en
- b) Doble o múltiple imposición externa o internacional.

Es por lo anterior, que hablamos de "autoridades tributarias competentes" ya que, en el caso de la doble imposición interna, lo que acontece (por ejemplo, en las Federaciones) es que ambas autoridades son instrumentos de una misma potestad tributaria de un Estado y en todo caso, -- podríamos decir que aquí lo único que hay es un falla técnica-legislativa respecto a la autoridad -- competente para exigir el pago de un impuesto determinado.

Esta clasificación ha originado intensas discusiones pues, algunos estudiosos de la materia no consideran la existencia de una doble imposición interna o nacional; y opinan que no hay --

tal doble imposición sino más bien son fallas en la distribución de competencias entre las autoridades pertenecientes a diversos órganos gubernamentales que dan origen a una "yuxtaimposición" o "sobreimposición".

El Lic. J. Rafael Robles Díaz se plantea este problema: "¿Puede afirmarse que existe doble imposición, cuando dos entes que son exteriorizaciones de una sola potestad tributaria --- gravan a la vez un mismo presupuesto de hecho?"¹, y lo contesta diciendo que "Creemos que la locución doble imposición es impropia en este contexto. En primer lugar, como ya apuntamos en el caso de la doble imposición por la misma autoridad, el ente público en ejercicio de su derecho de --- imposición puede satisfacer sus necesidades y cumplir sus fines a través del establecimiento de un impuesto o de una gama de impuestos, esto es, el sistema fiscal puede ser único o compuesto...

"...Señalamos que no surge 'doble imposición' cuando se paga dos o más veces por una misma renta a un solo ente público, o a dos o más entidades distintas. En los casos anotados, quizás exista un 'exceso de imposición', 'incongruencia o falta de lógica en la imposición'.²

Coincidimos con este criterio, pues es cierto que todo Estado soberano tiene el derecho --- legítimo de exigir contribuciones en la forma y condiciones que mejor considere, dentro de su territorio a sus gobernados, con el fin de allegarse de recursos necesarios para la realización de sus fines, y en todo caso sólo habría una falla dentro de la estructura jurídica impositiva del Estado que se podría solucionar con modificar la legislación correspondiente para evitar una gravosa e injusta --- sobreimposición, facultando a una autoridad en especial para exigir el pago del gravámen o reduciendo el monto del mismo, ya que al final, de todas maneras el importe de esos gravámenes van ir a parar al erario público. Solución que no se podría emplear en el caso de la doble imposición internacional, ya que en este caso entran en conflicto dos Estados con potestades tributarias cualitativa--- mente iguales que gravan a un mismo sujeto pasivo respecto de un mismo impuesto, en virtud de --- un principio determinado y que reclaman para sí el pago del tributo. Pero, para efectos didácticos --- podemos hablar de una doble imposición interna o nacional.

1. Robles Díaz, Rafael J. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Ajijic, Edo. de Jalisco, México. Editado por la SHCP e INDETEC CIATDSE. 1978. Pág. 80.

2. Ibidem.

Por lo que hace a la existencia de una doble imposición internacional, no existe duda alguna, y prueba de ello son las diversas convenciones internacionales que se han llevado a cabo, -- por parte de varios países y de importantes organismos internacionales, para estudiar y buscar una solución a este problema; así como los múltiples tratados internacionales que han celebrado diversos países.

A la doble imposición internacional también se le suele dividir en dos grupos, de acuerdo con el punto de vista en que se estudie. El Lic. Manuel E. Tron, en su libro "Régimen fiscal de los extranjeros en México", nos explica esta clasificación:

"Dentro del concepto genérico de doble imposición internacional, podemos distinguir dos clases, en función del criterio que se utilice para definirla.

"Partiendo de un criterio económico objetivo que atenderá al contenido patrimonial de una determinada transacción, encontramos la doble imposición económica y, a partir de un criterio jurídico subjetivo que atenderá al efecto impositivo en el patrimonio de los sujetos que intervienen, encontramos la doble imposición jurídica."³

Nosotros nos avocaremos al estudio y análisis de la doble imposición jurídica.

3. Conceptos doctrinales de doble imposición internacional.

A continuación, citaremos algunos conceptos de doble imposición, que a nuestra consideración, son los más acertados:

El maestro argentino, Marzorati, en su obra titulada "Derecho de los negocios internacionales" dice que "existe doble imposición cuando un sujeto pasivo es gravado en dos o más oportunidades por el mismo hecho imponible, durante un mismo período temporal por dos o más sujetos con poder impositivo."⁴

El maestro Udina señala que la doble tributación internacional es aquella situación en la --

3. Tron, Manuel E. Régimen fiscal de los extranjeros en México; Colección de ensayos jurídicos. 4a. edición. México. Editorial Themis. 1994. Página 6.

4. Marzorati, O. J. Derecho de los negocios internacionales. 4a. Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma. 1993. Pág. 306.

cual se da un "idéntico presupuesto de hecho que da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento."⁵ Su definición se basa en una resolución jurisprudencial que emitió el Tribunal Federal suizo, respecto de un problema de doble imposición que se suscitó entre dos cantones y en donde, el mencionado tribunal, resolvió que la doble imposición se da cuando la misma persona está sometida a la legislación de dos cantones, respecto del mismo impuesto, por el mismo objeto de tributación y en el mismo período de pago.

Albert Hensel, uno de los principales exponentes de la doctrina alemana, considera que la doble o múltiple imposición se da "cuando varios titulares independientes del poder tributario (sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie."⁶

Por último, la OCDE, en el párrafo 3 del capítulo II de su convenio modelo de 1977, define a la doble imposición jurídica internacional en forma general como: "el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo."

Las definiciones anteriores, son coincidentes en el sentido de que contienen todos los elementos esenciales de la doble imposición. A continuación daremos nuestra propia definición de lo que es la doble o múltiple imposición en la que trataremos de englobar todos sus elementos fundamentales: *La doble o múltiple imposición se presenta cuando un mismo sujeto pasivo de la obligación fiscal (persona física o moral), se encuentra sujeto a la potestad fiscal de dos o más Estados, que lo gravan con un mismo o similar impuesto pero con idéntico hecho imponible y durante un mismo período o evento.*

4. Planteamiento del problema.

De la simple lectura de las precedentes definiciones, nos podemos dar cuenta de que, el fenómeno de la doble imposición no es un problema de fácil solución pues, ya que para contrarres-

5. Citado por Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho financiero. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1962. Tomo I. Pág. 269.

6. Cervantes García, Alonso. Algunas implicaciones internacionales en materia del impuesto sobre la renta. 1a. Edición. México. Editada por la Academia de estudios fiscales de la Contaduría pública; Edit. Oesla. 1974. Pág. 121.

ría o atenuaría se hace necesario restringir, en un momento dado, las correspondientes potestades tributarias de los Estados en conflicto, quienes en ejercicio de su soberanía gravan ciertos actos de los nacionales o extranjeros, según los criterios a que se acogen.

a) Coexistencia de soberanías.

Primero, explicaremos qué se entiende por soberanía y cuál es el alcance que dicho atributo implica.

La doble imposición, siendo un problema de derecho internacional, se presenta entre los principales miembros de la comunidad internacional, que son los Estados como entes soberanos.

El concepto de soberanía como atributo del Estado, fué introducido, en el siglo XVI, por Juan Bodino en su libro "Los seis libros de la República", en donde en las primeras líneas del libro I capítulo 1, habla de la soberanía y dice que la "República es un recto gobierno de varias familias, y de los que les es común, con poder soberano."⁷ ; y siguiendo una interpretación analógica, podemos interpretarlo en el mismo sentido que lo hace el maestro Carlos S. Fayt: "el Estado es un recto gobierno de varias agrupaciones y de lo que les es común con potestad soberana."⁸

Podemos considerar, de acuerdo con el maestro Carlos S. Fayt, que "La soberanía, es, pues, por esencia, una cualidad del Poder y se presenta bajo dos aspectos: en su relación general con el Estado, como un elemento modal o atributo del Estado, que determina el 'modo' de ser de la forma política; y en relación con el Poder, como una cualidad. Como elemento o atributo del Estado afirma su individualidad, autodeterminación, e independencia respecto de los otros Estados particulares. Es comprendida como soberanía exterior y no tiene un sentido de superioridad o supremacía, sino de equivalencia, de igualdad jurídica. En su virtud, como no es cuestión de cantidad sino de cualidad, todos los Estados son igualmente soberanos..."⁹

Ahora bien, partiendo de lo anterior, entendemos por soberanía un elemento modal del Es-

7. Bodino, Juan. Los seis libros de la República. Selección, traducción e introducción de Pedro Bravo. 1a. Ed. Madrid, España. Editorial Aguilar. 1973. Pág. 11.

8. Fayt, Carlos S. Derecho Político. 7a. Edición Inalterada. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1988. Tomo I. Pág. 272.

9. Idem, pág. 270.

tado, que cualifica al poder político como supremo y soberano en el interior de una comunidad y en el exterior, implica la igualdad respecto a los otros Estados. Así, la soberanía es un atributo del Estado y una cualidad del poder. La soberanía se debe de contemplar siempre en sus dos aspectos: - uno interno, que implica la superioridad y la supremacía; y el otro externo, consistente en una igualdad de derechos y facultades de autodeterminación e independencia.

El Doctor Helmut Quaritsch señala que "es decisivo el contenido de esta independencia, - se explica también como *souveraineté extérieure* y se la ilustra con el instrumento más importante del dominio moderno, a través de la ley *le Prince... n'est pas souverain, s'il la (loi) reçoit d'un plus grand, ou égal à lui ...* se determina el dominio hacia adentro y la independencia hacia afuera, con - una medida jurídica única...

"...Con esto todos los soberanos (sin importar la forma de Estado) se encontraban en su - conjunto y, necesariamente, en un mismo nivel. Relaciones de hecho y de derecho soberano de-- ben descansar sobre la base de igualdad de derecho y de orden..."¹⁰

b) El ejercicio de la potestad fiscal.

Se han acuñado diversos conceptos equivalentes entre sí, para hacer referencia a la fa-- cultad que tienen los Estados soberanos de imponer tributos, tales son los casos de los conceptos - siguientes: "potestad fiscal", "potestad tributaria", "poder tributario", "poder financiero", "poder fi-- cal" y "soberanía fiscal"; entre los principales. A continuación, citaremos algunos conceptos para -- saber en qué consiste dicha facultad estatal.

El Lic. Arturo De la Cueva señala que, el poder tributario "...se manifiesta como el poder - coactivo del Estado manifestado en la imposición de tributos."¹¹

El lic. Juan Manuel Terán Contreras dice que: "El llamado poder tributario o potestad tri-- butaria del Estado, se refiere a la capacidad del Estado de imponer mandatos de conducta a la per-

10. Quaritsch, Helmut. *Symposium Internacional Juan Boscán-Manuel Pedraza*. Con motivo del IV Centenario de la publicación de *Los seis libros de la República de J. Boscán*. 1a. Edición. México. Editado por la UNAM. 1979. Págs. 175 y 176.

11. De la Cueva, Arturo. *Justicia, Derecho y Tributación*. 1a. Edición. México. Ed. Porrúa, S. A. 1989. Pág. 144.

sonas, consistentes en la contribución de recursos económicos al erario del Estado...".¹² Es decir, el Estado, como ente soberano está dotado de potestad tributaria, y en ejercicio de ella establece obligaciones fiscales para sus nacionales o para los extranjeros, según el criterio que el Estado adopte.

El Lic. Robles Díaz, al hablar de la soberanía fiscal dice que "El principio de soberanía fiscal, piedra angular de las relaciones tributarias internacionales, sugiere las siguientes consecuencias:

"1. Derecho exclusivo de cada Estado a ejercer su poder tributario en su territorio.

"2. La no actuación coactiva del Estado fuera de sus fronteras, sin atentar contra otra soberanía.

"3. La facultad legal de tomar en consideración, a efectos de la imposición en un país, los presupuestos de hecho ocurridos en el extranjero, sin que esto contradiga la improcedencia del ejercicio del poder tributario fuera de las fronteras del Estado."¹³

El maestro Rodríguez Lobato, considera que la potestad fiscal, es una facultad jurídica y atributo del Estado y que consta de tres funciones: Legislativa, Ejecutiva y Judicial, de acuerdo con el grado de competencia que la ley establezca.¹⁴

El Lic. Cárdenas Elizondo, coincidente con el maestro Rodríguez Lobato, señala que: "... a efectos prácticos o didácticos se puede hablar del poder del Estado calificándolo de financiero, fiscal o tributario, pues la potestad normativa para crear o establecer contribuciones no resulta esencialmente diversa a la facultad de legislar del Estado y, lo mismo se puede predicar de las funciones administrativa y judicial, pues de cualquier manera la manifestación del Estado, como Poder Supremo de la Federación, sólo se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

"... Así, pues, el poder financiero, fiscal o tributario, comprende tanto al Poder Legislativo,

12. Terán Centenas, Juan Manuel. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Ajic, Estado de Jalisco; México. Edr. Instituto CIATDSE y la SHCP. 1981. Pág. 45.

13. Robles Díaz. Ob. cit. Pág. 84.

14. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho fiscal. 2a. Edición. México. Editorial Harla. 1992. Págs. 114 y 115.

al Ejecutivo y al Judicial, es decir, el poder o potestad del Estado se ejercerá a través de las tres --- funciones estatales antes mencionadas. En otras palabras, la alusión con diferentes matices acerca de la idea de soberanía, poder o potestad financiera, fiscal o tributaria, encierra un contenido me-- ramente didáctico y un valor esencialmente clasificatorio de los diversos aspectos del ejercicio del - poder del Estado a través de las funciones legislativa, ejecutiva y judicial."¹⁶

En el ejercicio de su soberanía, todos los Estados están facultados legalmente para adop-- tar, en razón de sus intereses o conveniencias económicas y consecuentemente, políticas; determi-- nados criterios de sujeción fiscal, que graven tanto a nacionales como a extranjeros, de acuerdo - - con el principio que establezca su legislación fiscal, en el hecho imponible, para el caso concreto.

De todo esto, podemos inferir que, dentro de la comunidad internacional hay una coexis-- tencia de soberanías, respecto de los diversos Estados que la integran, pero que la misma coexis-- tencia conlleva a un conflicto de soberanías cuando en ejercicio de su potestad fiscal; como lo se-- ñala el maestro H. B. Villegas, entre dos o más países se contraponen sus respectivos intereses, -- ya que, en defensa de esos intereses los Estados ponen en juego principios distintos como criterios de atribución de su poder tributario.¹⁶ Y para reafirmar lo anterior, el maestro Villegas cita a los uru-- guayos Brause Berrata y Giampietro Borrás quienes, en las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario señalaron que "todos estos principios ceden ante el *principio superior de la so--* beranía, en virtud del cual un Estado no puede estar limitado jurídicamente por otro Estado, ni por -- un ente supranacional, para organizar y manejar su sistema fiscal. En virtud de este superior princí-- plo de la soberanía, nada obsta para que los Estados tomen en cuenta, a los efectos tributarios, tan-- to la riqueza generada dentro como fuera del país."¹⁷

Por otra parte, el maestro Arriola Vizcaíno concluye que: "La coexistencia entre las sobe--

16. Cárdenas Eisenlo, Francisco. Introducción al estudio del derecho fiscal. 1a. Edición. México. Edit. Porrúa, S. A. 1992. Págs. 313 y 314.

16. Villegas, H. B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5a. Ed. ampliada y actualizada; reimpresión. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1993. Pág. 483. "Cabe decir que la doble imposición internacional surge, principal-- mente, porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos, que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario..."

17. Mem. Pág. 487.

ranías de los Estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble imposición internacional."¹⁸

bb) Limitaciones al ejercicio de la potestad fiscal.

Es evidente que, el ejercicio de las potestades fiscales, de cada uno de los diversos Estados soberanos que integran la comunidad internacional, tiene en la mayoría de los casos efectos negativos, siendo de gran trascendencia, los que de dan a nivel internacional, y es por ello, que se han establecido diversas normas mínimas que limitan el ejercicio de dicha potestad. A continuación mencionaremos las más importantes:

Las limitaciones a la potestad fiscal de los Estados, los podemos dividir en dos grupos: el primero, es a nivel interno y, el segundo, a nivel internacional.

Cuando hablamos del nivel interno, nos referimos al sistema jurídico que rige en cada Estado, es decir, a su organización jurídica interna. En el caso de México, su organización jurídica y política se encuentra establecida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La Constitución establece varias limitantes en materia fiscal, de entre las que destacan: las garantías individuales y los principios de legalidad, de proporcionalidad, de equidad y destinación a los gastos públicos.

El Lic. Delgadillo Gutiérrez nos comenta que: "El ejercicio de la Potestad Tributaria que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la Ley, conforme a las garantías individuales que constituye el límite de actuación del Estado frente a los particulares... son el límite de la potestad tributaria del Estado frente al particular."¹⁹

La libertad de ocupación, contenida en el artículo quinto y que señala que dicha libertad

18. Arriaga Viscaino, Adolfo. Revista Jurídica. Artículo: La doble tributación internacional. Año 1980. Págs. 13 y 14.

19. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3a. Edición, 2a. reimpresión. México. Edit. Urzua, Grupo Noriega Editores. 1991. Págs. 54 y 55.

sólo podrá prohibirse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa dictada de acuerdo con la ley o cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

El derecho de petición, que está contenido en el artículo octavo y que obliga a las autoridades a respetarlo siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa.

La garantía de la irretroactividad de la ley, que la encontramos en el artículo 14 y que a la letra dice: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna."

El artículo 25, por otra parte, nos dice que "corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea Integral, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución." Es así como el gobierno tiene la obligación, a través del ejercicio de la rectoría económica, de garantizar el ejercicio de los derechos contenidos en la constitución, y de hacer una justa distribución del ingreso y la riqueza, en favor de sus gobernados.

El principio de legalidad cuyo fundamento se encuentra en los artículos 16 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reviste dos aspectos muy importantes que son: 1) Por lo que hace al establecimiento de las contribuciones, y 2) sobre la actuación de las autoridades. El Lic. Delgado, nos habla de ello: "El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, el amparo, ..."

1) Para que el Estado pueda establecer contribuciones, debe seguir el principio de "Nullum Tributum sine Lege", que dice que para que un tributo o impuesto sea obligatorio es necesario que se encuentre contenido en una ley, la cual para ser tal, debe cumplir con todos los requisitos que se exigen para la creación de dicha ley. Esto, nos lleva a considerar el principio de Reserva -

de la Ley ...las contribuciones sólo se pueden establecer por ley, es decir, sólo ella puede regular los elementos que los integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa como lo establece el artículo 5o. -- del Código Fiscal de la Federación."²¹ De acuerdo con el maestro Delgadillo consideramos que hay dos excepciones a este principio y son las siguientes:

La primera es la que el artículo 29 constitucional señala: "En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacer lo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo..." -- Es el caso en que se decreta la suspensión de las garantías individuales y el Ejecutivo asume todos los poderes de una manera provisional y temporal, para hacer frente a una situación de emergencia. Es en este caso en que, el Presidente de la República puede llegar a emitir ciertas leyes, entre ellas en materia fiscal, que no cumplan con las formalidades exigidas a el común de las demás sólo que, éstas únicamente tendrán vigencia mientras dure la situación de emergencia.

La segunda, se refiere a la hipótesis contenida en el artículo 131 párrafo II constitucional: "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir -- las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para -- crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país..." Se refiere a las facultades extraordinarias que en materia de política económica y fiscal, puede en un momento dado, asumir el Ejecutivo en situaciones de emergencia económica.

21. *Ibidem*. Pág. 58.

El Poder Judicial Federal opina que el principio de legalidad no sólo está fundamentado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, sino también está formalmente regulado por otros preceptos legales como lo es la Ley de Ingresos quien es la que determina todos los impuestos que se van a causar y recaudar en un año fiscal, y continúa diciendo que el principio de legalidad no se concreta únicamente a que la obligación tributaria deba estar establecida en una Ley, sino también exige que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, se encuentre expresamente determinados en la Ley con el fin de que no quede algún margen de facultades a la autoridad y que esto, pueda en un momento dado, afectar al contribuyente.

A continuación transcribiremos algunas opiniones emitidas por el Poder Judicial, respecto al principio de legalidad:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS, DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época, Primera Parte:

Vol. 91-96, pág. 90. A.R. 5332/75.- Blanca Meyerberg de González.- Unanimidad de 15 votos.

Vol. 91-96, pág. 90. A.R. 331/76.- María de los Angeles Prendes de Vera.- Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, pág. 90. A.R. 5464/75.- Ignacio Rodríguez Treviño.- Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, pág. 90. A.R. 5888/75.- Inmobiliaria Havre, S. A.- Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, pág. 90. A.R. 1008/76.- Antonio Hernández Aberca. Unanimidad de 15 votos.²²

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equi-

22. Cfr. por Tron. Loc. cit. Pág. 23

tativa que dispongan las leyes" y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto -- formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la -- que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la -- misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sis-- tema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su ex-- plicación racional e histórica, se encuentra de que la necesidad de la carga tributaria de los -- gobernados esté establecida en una Ley, no significa tan sólo que el acto creador del im-- puesto debe emanar de aquél Poder que conforme a la Constitución del Estado está encar-- gado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que de-- ben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la for-- ma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la rela-- ción tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gas-- tos públicos del Estado, y de los Municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino apli-- car las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al ca-- so concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de le-- galidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén -- previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de -- nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibil-- dad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con -- que pretendiere justificarse.

7a. Epoca. Vol. 64, 1a. Parte., pág. 90. Amparo en revisión 6141/50.- "Tipográfica Comer-- cial", S.A. y coags.- 25 de abril de 1974.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Alfonso López Apari-- do.²³

El Lic. Manuel M. Tron sostiene que el principio de legalidad tributaria "implica, ...que las contribuciones que se impongan deberán ser creadas y estar contenidas en una ley ... que sea tal -- tanto en el sentido material como en sentido formal; es decir, que sea un ordenamiento general y abstracto que haya sido expedido siguiendo el procedimiento constitucional previsto para la cre-- ción de las leyes."²⁴ Y agrega que: "...será necesario que en la propia ley se contengan todos los -- elementos esenciales de la misma, como lo son el sujeto, objeto, base o tarifa y, en la opinión de -- algunos, la época de pago."²⁵

2) El otro aspecto del principio de legalidad es el que está dirigido a la las autoridades a -- quienes obliga a fundamentar y motivar sus actos. Nuestra Constitución lo señala en el "Art. 16. Na--

23. Idem. Págs. 50 y 51.

24. Idem. Pág. 57.

25. Idem. Pág. 58.

die puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud -- de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del proce-- dimiento...

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cercio-- rarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los li-- bros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, suje-- tándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

La fundamentación implica que hay una actualización de una hipótesis jurídica ya conteni-- da anteriormente en una disposición legal, y lo único que hace la autoridad es aplicar la ley a el ca-- so concreto basándose en dicha disposición. En tanto que, la motivación exige además que la au-- toridad cite todos los razonamientos que realizó para llegar a la conclusión de que debía de aplicar esa disposición y no otra.

Es tal la obligación, con la que deben cumplir las autoridades, que en caso de no hacerlo - pueden incurrir en sanciones de diversas magnitudes desde el punto de vista penal y administrati-- vo. Un ejemplo muy claro de ello, es lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación quien dice que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta, y exige que todos los actos administrativos que se deban de notificar cumplan con ciertos requisitos como lo son: ser por escrito, señalar qué -- autoridad es la que lo emite, estar fundado y motivado, ostentar la firma del funcionario competen-- te, nombre o nombres de las personas a la o las que va dirigido, señalar datos suficientes que per-- mitan su identificación, y para el caso de resoluciones administrativas que determinen la responsa-- bilidad solidaria, señalar además, la causa legal de la responsabilidad, etcétera; de lo contrario esos actos pueden ser declarados nulos mediante un juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Fede-- ración o ante el Tribunal de lo contencioso administrativo, según sea el caso.

En el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta suprema se establecen los principios de - -- destinación a los gastos públicos, de Proporcionalidad y de Equidad al decir que: "Son obligaciones de los mexicanos:

"IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El principio de proporcionalidad es aquél que tiene como punto de partida la capacidad — contributiva de los obligados.

¿Qué significa tener *capacidad contributiva*? Rodríguez Lobato nos dice que "Se entiende de que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan."²⁶

El Lic. Manuel M. Tron define a la capacidad contributiva como una *aptitud o facultad que tiene una persona, para contribuir con el gasto público, en función de su situación patrimonial concreta.*²⁷

Ahora bien, teniendo en cuenta los conceptos anteriores, podemos decir que la capacidad contributiva entre unos contribuyentes y otros nunca será la misma, por lo que, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, el contribuyente que tenga mayores ingresos tendrá una mayor capacidad contributiva y, consecuentemente estará obligado tanto cualitativa como cuantitativamente a contribuir al gasto público con una cantidad mayor, en comparación con aquellos otros individuos que tengan menores ingresos, es decir, menor capacidad contributiva.

El maestro Delgadillo Gutiérrez considera que "la proporcionalidad da la idea de una parte de algo; necesariamente ...con características económicas..."²⁸ con lo que llega a la conclusión de que las autoridades fiscales deben de establecer los tributos teniendo en consideración el monto de la riqueza de la persona que se va a obligar.

Para el alemán Fritz Neumark el principio de proporcionalidad es "...el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes - que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera -

26. Rodríguez Lobato. Ob. cit. Pág. 62.

27. Tron. Ob. cit. Pág. 56.

28. Delgadillo Gutiérrez. Ob. cit. Pág. 62.

que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionales al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos."²⁹

Acerca del principio de proporcionalidad, el Lic. De la Cueva señala que "...esa proporción para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, a la ley, fijar esa proporción."³⁰ Haciendo una remembranza de los antecedentes histórico-jurídicos de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna (como lo son los artículos 13o. de la Declaración Francesa de 1789, y 8o., 339o. y 340o. de la Constitución de Cádiz de 1812), el Lic. De la Cueva³¹ concluye que el principio de proporcionalidad plasmado por el legislador de 1917, sigue teniendo el mismo sentido, que es el de gravar al contribuyente teniendo en cuenta su capacidad contributiva, es decir sus posibilidades económicas.

Una de las exigencias más importantes para que un impuesto sea constitucional es el de cumplir con el principio de equidad. ¿Qué es la "equidad"? Desde el punto de vista jurídico-filosófico la equidad la concebimos, de acuerdo con Aristóteles, como un medio para llegar a la Justicia; ya que la Justicia, por ser un bien, un valor, abstracto, necesita un medio a través del cual pueda tener contacto con la realidad, y este medio lo constituye la equidad. Es así como se define a la equidad como la aplicación de la Justicia al caso concreto. ¿Qué entendemos por Justicia? Han habido varios intentos por definirla sin alcanzar su objetivo, sin embargo el concepto más aceptado es el dado por Justiniano y que dice que es "la voluntad constante y perpetua de dar a cada quien lo suyo".

Sabemos muy bien que la Justicia, el bien común y la seguridad jurídica, son los mayores

29. Citado por Delgado Gutiérrez. Idem. Pág. 72.

30. De la Cueva. Ob. cit. Pág. 146.

31. Ibidem. Pág. 146.

bienes, jerárquicamente hablando, dentro de un sistema jurídico y es por ello que dentro de un Estado siempre se debe de tratar de llegar a la realización de dichos bienes a través del Derecho.

El principio de equidad, de acuerdo con el maestro Delgadillo³² parte de una idea de hacer justicia al aplicar la ley al caso concreto, es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por otro lado, el maestro Rodríguez Lobato, al hablar la equidad la relaciona con la proporcionalidad y nos comenta que los términos: *proporcional* y *equitativo* "son un solo concepto... y significan justicia en la imposición..."³³ y hace la aclaración de que no es correcto que se asimilen estos dos conceptos a los de generalidad y uniformidad respectivamente, como lo hace el lic. Margán, ya que aunque son complementarios para la realización del principio de justicia, no significan lo mismo: "...pues no es lo mismo establecer un tributo en función de la capacidad contributiva del particular, que proveer una hipótesis legal en forma general y abstracta, con la que cualquiera pueda coincidir y así generar la obligación fiscal, generalidad, ni que prever un tratamiento igual a situaciones iguales y tratamiento desigual a situaciones desiguales, uniformidad."³⁴

En el mismo sentido, el Lic. Sergio F. de la Garza nos comenta que "...la exigencia de proporcionalidad y de equidad... es de justicia tributaria ya que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas; la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos..."³⁵

Por último, la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió a los principios de equidad y de proporcionalidad diciendo que un tributo es equitativo si "...se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria, y es proporcional, puesto que se cobra se--

32. Citado por Delgadillo Gutiérrez. Ob. cit. Página 63.

33. Rodríguez Lobato. Op. cit. Pág. 65.

34. Idem.

35. Delgadillo Gutiérrez. Ob. cit. Pág. 72.

gún la capacidad económica de los causantes..."³⁸

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que procede, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula." Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985, pág. 402.)

Otro principio muy importante es la no confiscatoriedad contenido en el artículo 22 párrafo II de nuestra Carta Magna. La Constitución prohíbe claramente las multas excesivas y la confiscación de bienes en el párrafo primero del artículo 22 en cuestión pero agrega, en el mismo párrafo que "no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial... para el pago de impuesto o multas..." En este caso, el constituyente de 1917 quiso significar que no es lo mismo la aplicación de la confiscación de los bienes de una persona, como consecuencia de una sanción; que la afectación que se hace a la totalidad de los bienes de una persona, en el caso en que es tal la cantidad adeudada al fisco, que el importe de la misma, llega a igualar o rebasar a la totalidad de los bienes del obligado. Esto se estableció con el fin de que los contribuyentes no utilizaran la figura de la confiscación como pretexto para incumplir sus obligaciones tributarias.

El último principio constitucional, al que nos referiremos es el principio de destinación al

38. Citado por Delgado Gutiérrez. Idem. Pág. 63.

gasto público, significa que todo lo que se obtenga por concepto de tributos se debe de destinar al gasto público y no a otra cosa, que puede ser a un objeto de carácter público o privado (y en este último caso, debe estar debidamente contemplado en una disposición legal) siempre que reditúe en un beneficio general.

Como última limitante interna al ejercicio de la potestad fiscal, podemos citar a las medidas unilaterales de los Estados para atenuar los efectos de la doble o múltiple imposición, quienes en ejercicio de su soberanía deciden autolimitarse por razones de índole principalmente económico y establecen en su legislación algunos mecanismos tales como: la deducción y el acreditamiento.

Pero, todas estas limitaciones, incluso las de carácter internacional, deben de ser concretadas por los Estados, en su legislación fiscal, esencialmente, en el hecho imponible, que consiste en un presupuesto de hecho y/o de derecho contenida en una norma jurídica fiscal abstracta, a cuya actualización (a través del hecho generador) la ley atribuye efectos jurídicos, esto es, el nacimiento de una obligación tributaria.

Las limitaciones internacionales al ejercicio de la potestad tributaria de los Estados son, a nuestra consideración, los siguientes:

1. Los principios de derecho internacional en materia tributaria.
2. Los tratados internacionales en materia tributaria.
3. Las normas dictadas en materia tributaria por los organismos supranacionales.
4. La costumbre internacional en materia tributaria.

1. Los principios de derecho internacional en materia tributaria. Udina se refiere a ellos de alguna forma, cuando dice que "En primer lugar, deben tomarse en consideración todos los principios generales que el ordenamiento internacional ofrece para determinar la coexistencia de ordenamientos jurídicos diversos que tienden a delimitar las esferas propias de cada una de las jurisdicciones".

nes en pugna. Principios que, sin género de duda, son aplicables al campo tributario.³⁷ Por otro lado, el Lic. Terán Contreras nos habla de ellos, aunque les denomina "normas", y comenta que el poder tributario del Estado, se encuentra condicionado por "normas de derecho internacional general (no convencional o generado por tratados) en un doble sentido. Primero, conforme al derecho internacional general, sólo las organizaciones sociales que integran las características del Estado o sea, que son estados para el derecho internacional pueden legalmente imponer tributos a las personas. Segundo, conforme a las normas de derecho internacional general que prohíben los actos individualizados de coacción de un Estado en el territorio de otro Estado; principio de territorialidad en el que el Estado sólo puede aplicar legalmente actos de coacción tributaria en su propio territorio."³⁸ Aquí podemos observar dos principios muy importantes: uno, el principio de la potestad tributaria, como una forma de expresión del atributo de la soberanía estatal, en virtud del cual el Estado es el único facultado para imponer gravámenes y el otro, es el principio de la coexistencia de soberanías, que significa que todos y cada uno de los Estados son soberanos, y por consiguiente con iguales derechos y facultades; y es este último principio el que nos lleva a considerar el deber existente de respetar el ejercicio de dichas soberanías, con la limitante de que dicho ejercicio no afecte los derechos de terceros. Otro principio no menos importante es el principio de territorialidad, que significa que ningún Estado, sin incurrir en responsabilidad internacional, puede actuar en el territorio de otro Estado para hacer efectivos los créditos que tenga a su favor, o para determinar las bases impositivas de rentas nacidas en territorio ajeno, ya sea de nacionales o extranjeros residentes. Para reforzar nuestro comentario, citamos lo que el Lic. Forns, comenta en relación a este principio: "En la práctica, la acción coercitiva del Estado, que impone a sus propios súbditos no residentes, queda limitada por la falta de posibilidad de ejercer su acción inspectora y coercitiva."³⁹

El maestro Giuliani Fonrouge,⁴⁰ clasifica a las limitaciones de carácter internacional, rela-

37. Citado por Forns, José Juan. La doble imposición internacional. Madrid. Editado por la Cámara Oficial de Comercio. 1960. --- Pág. 8.

38. Terán Contreras. Ob. cit. Pág. 145.

39. Forns. Ob. cit. Pág. 18.

40. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. 2a. Edición ampliada y actualizada. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. Vol. 1. 1970. Pág. 346.

cionadas con el principio de territorialidad, en: limitaciones subjetivas y limitaciones objetivas. Las primeras, son aquellas que se relacionan con la naturaleza y la condición jurídica del sujeto pasivo de la obligación fiscal. Las segundas, son aquellas que atienden a la naturaleza del presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la obligación tributaria.

2. Los tratados internacionales en materia tributaria. Constituyen una de las fuentes más importantes de limitaciones a la potestad tributaria de los Estados. Se les puede clasificar, según el número de partes que intervienen en la celebración de un tratado: en bilaterales (entre dos Estados) y multilaterales (más de dos Estados).

Los principios que dan validez y obligatoriedad a dichos tratados son: el principio de la soberanía de los Estados, el principio del "*pacta sunt servanda*" y el principio de cooperación internacional entre los Estados. Cabe señalar que, estos tres principios conjugados son los generadores, además de los tratados tributarios internacionales (los tratados para evitar la doble imposición y la evasión fiscal y los tratados para el intercambio de información tributaria), de importantes figuras jurídicas de derecho internacional como por ejemplo: los organismos internacionales (entre ellos, la ya extinta Sociedad de Naciones; la actual Naciones Unidas, la OCDE, el GATT antecesor de la OMC, la OEA, etc.)

Es en virtud de su atributo de soberanía, que los Estados tienen la capacidad para celebrar tratados con otros países y, es a través de la manifestación de su voluntad libre de vicios que se obligan, limitando de esta forma su potestad tributaria. El principio de la soberanía constituye el fundamento esencial en la celebración de todo tratado internacional. En tanto que, el principio del "*pacta sunt servanda*" es el que establece la obligatoriedad en el cumplimiento de los mismos; lo encontramos consignado en el artículo 2o. de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, quien dice que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Siendo el tratado internacional "...una manifestación de voluntad de los Estados que los suscriben a fin de obligarse a realizar la conducta acordada, ...constituye una fuente específica de derecho internacional contraída voluntariamente por un Estado u otra persona de derecho interna--

cional a favor de otra u otras y que origina derechos recíprocos entre los Contratantes."⁴¹ Esta obligación constituye una limitante a la potestad tributaria.

Desde el punto de vista de el principio de cooperación internacional, el tratado internacional constituye el instrumento jurídico básico para su cumplimiento. En base a la facultad soberana que tienen los Estados, asumen diversos compromisos, los cuales en un momento dado, ya no son capaces de cumplir por sí solos y es por ello que recurren a la cooperación internacional, confirmando una vez más la teoría de la interdependencia, quien pregona que ningún Estado es autosuficiente, siempre todos los Estados necesitarán de los demás, hay una necesidad de ayuda mutua. El fiscalista Remiro Brotons dice que: "Hay cooperación cuando dos o más sujetos de Derecho internacional conciertan y ejecutan una acción para satisfacer un interés común.

"...el Estado contemporáneo ha asumido funciones que no es capaz de realizar por sí solo, autárquicamente, y que para no fracasar como Estado ha de cooperar y ha de contar con la cooperación de los demás. El fenómeno de la interdependencia conduce a la identificación por los Estados de intereses comunes cuya satisfacción pasa por la cooperación."⁴²

No abundaremos en el tema de los tratados, ya que éste constituye uno de los temas a tratar en el capítulo II.

3. Las normas dictadas en materia tributaria por organismos internacionales o supranacionales de carácter permanente y las que son producto de reuniones o convenciones internacionales. El maestro César Sepúlveda considera que las resoluciones, declaraciones o recomendaciones, o cualquiera que sea el nombre que se les quiera dar, "obtenida con la aquiescencia de los Estados en una conferencia internacional, equivale a un acto ejecutivo que resulta obligatorio para el Estado que la suscribe, si de ahí se derivan obligaciones también ejecutivas, o sea dentro de la esfera de acción del poder ejecutivo o administrador de los Estados."⁴³ Y nos señala la utilidad que pue-

41. Calvo N., E. Tratados para evitar la doble imposición. México. Editado por la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C. y el Instituto Mexicano de contadores públicos, A.C. 1992. Pág. 30.

42. Remiro Brotons, Antonio. Derecho Internacional Público. España. Editorial Tecnos. Vol. 1. 1982. págs. 277 y 278.

43. Sepúlveda, César. Derecho Internacional. Décimoesta edición actualizada. México. Editorial Porrúa, S. A. 1991. Pág. ---- 110.

den, en un momento dado, tener para establecer el alcance de una norma o incluso para crear una nueva. En el caso de los órganos permanentes señala que a veces por diversas necesidades propias para su funcionamiento, se les ha dotado de facultades para emitir decisiones que se transforman después en deberes de carácter jurídico, que vienen siendo normas jurídicas (obligatorias) para los países integrantes, "por virtud del principio de 'consentimiento abstracto' constitucional (Deber), que es un aspecto particular del principio *pacta sunt servanda*, presente en el tratado que dio origen a la organización."⁴⁴ Como ejemplos podemos citar: la Carta de Derechos y Deberes económicos de los Estados, algunas resoluciones dictadas en materia tributaria por la OCDE, por el Mercado común europeo, por el GATT ahora convertido en la OMC, resoluciones emitidas como resultado de varias convenciones internacionales llevadas a cabo con motivo del estudio de las soluciones a la doble tributación, las resoluciones emitidas en el Pacto de San José de Costa Rica y los derechos humanos de los contribuyentes, etcétera.

4. La costumbre internacional en un momento dado puede constituir una limitante a la potestad tributaria de los Estados, cuando por ejemplo, aunado a principios de reciprocidad se excluye a los miembros del cuerpo diplomático de la obligación de pagar ciertos impuestos.

5. Supuestos que deben presentarse en una múltiple imposición.

Consideramos que son seis los elementos esenciales de una doble imposición internacional:

1. Incidencia de cuando menos dos potestades tributarias.
2. Identidad en el sujeto pasivo de la obligación fiscal.
3. Imposición a un mismo presupuesto del hecho imponible.
4. Existencia de dos (o más) impuestos equivalentes o idénticos, establecidos por cada uno de los Estados en conflicto.
5. Exigibilidad del pago en un mismo período de tiempo.
6. Acumulación de la carga impositiva.

44. Idem. Pág. 111.

1. Incidencia de cuando menos dos o más potestades tributarias. En toda obligación fiscal se encuentran dos sujetos, uno pasivo y otro activo. El sujeto activo de la obligación fiscal es un ente de derecho internacional, un Estado soberano que tiene como atributo la potestad fiscal y en virtud de ella, impone y recauda un gravámen al sujeto pasivo (persona física o moral, nacional o extranjera), de acuerdo con el criterio de atribución que emplee.

El maestro Rodríguez Lobato nos comenta al respecto que "...además del Estado puede -- haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado."⁴⁵

En el caso de la doble o múltiple imposición, hay dos sujetos activos diversos en la obligación fiscal que (cada uno goza de su correspondiente potestad tributaria) imponen un tributo a un mismo sujeto pasivo quien se encuentra sometido a ellos en virtud de un mismo o diferente criterio de vinculación.

2. Identidad en el sujeto pasivo de la obligación fiscal. El sujeto pasivo puede ser tanto una persona física como una persona jurídica o moral, en éste último caso, el responsable del incumplimiento de la obligación fiscal lo será su representante legal o el que se señale en la carta constitutiva (para el caso de las sociedades). Dentro de algunas legislaciones no se reconoce personalidad jurídica a las sociedades, lo que constituye un problema aún más grave para efectos de una doble imposición.

Es necesario que el sujeto pasivo de la obligación fiscal sea el mismo, pues de lo contrario no habrá doble o múltiple imposición. Pero, no hay que confundir al sujeto pasivo de la obligación fiscal con el sujeto que paga el tributo. "El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."⁴⁶ Es muy importante --

45. Rodríguez Lobato. Op. cit. Pág. 132.

46. Idem. Pág. 147.

esta figura jurídica ya que, sólo es deudor fiscal el responsable ante la ley del incumplimiento de la obligación, a diferencia del aquél sujeto que pague (cumpliendo realmente con la obligación) puesto que, éste último, si no realiza el pago no puede ser sujeto de coacción para su cumplimiento, ya que no es el obligado.

3. Imposición en un mismo presupuesto (material, formal o económico) del hecho imponible. A los presupuestos del hecho imponible podemos clasificarlos en: formales (la adquisición de una nacionalidad), materiales (la importación de un producto) y económicos (la percepción de ciertos ingresos). Como señala el maestro Rodríguez Lobato, todos estos presupuestos "originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributarie no ve en ellos sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho."⁴⁷ El gravamen debe surgir a partir del mismo hecho generador, siendo éste una condición indispensable para que puede darse, en combinación con los otros elementos, una situación de doble imposición.

4. Existencia de dos (o más) impuestos equivalentes o idénticos, establecidos por cada uno de los Estados en conflicto. Ya sea que en cada Estado, el impuesto en cuestión esté integrado por los mismos elementos o cuando menos haya grandes semejanzas, y que el tratamiento que se dé el mismo sea idéntico o similar, de tal forma que en un momento dado puedan dar origen a una verdadera doble imposición. No importa el nombre que se le dé al impuesto sino los elementos que lo conformen.

5. Exigibilidad del pago en un mismo período de tiempo. El Lic. Villegas⁴⁸ considera que si no se cumple con la condición de simultaneidad en el período de exigibilidad del pago, no habrá doble imposición sino en todo caso, una imposición sucesiva.

6. Acumulación de la carga impositiva. Significa que "se requiere la existencia de un gravamen final superior al que hubiera sido exigido de no existir doble imposición."⁴⁹ La acumulación de la carga puede llegar a tales magnitudes que en ocasiones rompen totalmente con los principios

47. *Ibidem*. Pág. 116.

48. Villegas. *Ob. cit.* Pág. 484.

49. Robles Díaz. *Ob. cit.* Pág. 83.

constitucionales de equidad y proporcionalidad, de ahí que surja la duda de que la doble imposición pueda devenir en algún momento en Inconstitucional. Sin embargo, "El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de México, máximo órgano jurisdiccional, ha expresado que la doble imposición no es -- inconstitucional, sino que dicha situación podrá -si acaso- contravenir una sana política tributaria o -- principios de buena administración fiscal; agregando que una misma fuente de Ingresos puede es-- tar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución. Lo que podría ser viola-- torio de ésta es que con diversos tributos se rompa con la proporcionalidad y equidad que se debe -- satisfacer."⁵⁰

Basta la falta de alguno de estos elementos para que no se configure un caso de doble o -- múltiple imposición.

6. Principales criterios de sujeción a una potestad tributaria.

El Lic. Terán Contreras nos dice que los criterios de vinculación son "Los términos o ele-- mentos que normalmente toman en consideración las normas tributarias para definir su ámbito de -- validez, son ciertas características de vinculación respecto al Estado, por una parte, de las perso-- nas a quienes se atribuye, asigna o imputa el deber de contribuir y, por otra parte, de los hechos ju-- rídicos -denominados hechos imposables- que generan el deber de contribuir."⁵¹

A los criterios de vinculación se les suele clasificar en dos tipos: subjetivos, que son los -- que se refieren a las características del sujeto pasivo de la obligación fiscal (nacionalidad, residen-- cia o domicilio) y objetivos, que son aquellos que toman en cuenta las características del hecho im-- ponible (la realización de actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en un determinado -- territorio -como por ejemplo el criterio de la fuente-). Es evidente que el sujeto pasivo puede fácil-- mente encontrarse sometido a la potestad fiscal de varios Estados bastando solamente que éstos -- pongan en juego uno o todos los criterios de vinculación, pues si el individuo no es gravado en base a un criterio sí lo podrá ser por algún otro, llevándolo a un problema de doble o múltiple imposición.

El hecho de que cada Estado utilice diferentes criterios de vinculación a su potestad tribu--

50. Idem Págs. 80 y 81.

51. Terán Contreras Ob. cit. Pág. 47.

taria, obedece a intereses principalmente de tipo económico, esto significa que cada Estado adopta el criterio de vinculación que más favorece a sus intereses y a sus necesidades. Las contribuciones constituyen una de las fuentes más importantes de ingresos y es por ello que su percepción es de vital importancia para que el Estado pueda cumplir con sus fines.

A continuación haremos una breve explicación de cada uno de los criterios de vinculación, para poder determinar en qué momento la combinación de todos o algunos de estos criterios, nos puede colocar en una situación de doble imposición.

a) El principio de la nacionalidad.

¿Qué es la nacionalidad? Henri Batiffol la define en términos político-jurídicos como "la pertenencia jurídica de una persona a la población constitutiva de un Estado".⁵² Esto ¿qué significa? Sabemos muy bien que un Estado está integrado fundamentalmente por tres elementos: el territorio, la población y el gobierno, ahora bien, si Henri Batiffol nos señala que la nacionalidad es una pertenencia jurídica a la población, elemento esencial de un Estado, significa que un individuo tiene una nacionalidad determinada porque forma parte de la población que constituye a ese Estado, es decir, es parte de la esencia misma del Estado. Podríamos decir que en este sentido, al formar parte del Estado adquiere no sólo derechos sino también ciertas obligaciones relacionadas con la realización de los fines del Estado, siendo la más importante, la aportación de recursos de carácter económico a través de las contribuciones.

El maestro H. B. Villegas,⁵³ al referirse a la nacionalidad comenta que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, no importando dónde viva, trabaje, tenga ganancias o posea bienes.

Recordemos que la nacionalidad, en el caso de las personas físicas, se puede adquirir a través del *ius soli* (en razón del lugar en donde se nace) o del *ius sanguinis* (por la nacionalidad de los padres), según sea el caso, y a las que se les denomina nacionalidad originaria; o por medio de

52. Perznieito Castro, Leonel. Derecho Internacional Privado. Quinta edición. México. Editorial Harla. 1991. Pág. 33.

53. Villegas. Ob. cit. Pág. 405.

la naturalización (nacionalidad derivada) cumpliendo los requisitos que cada Estado exija para otorgarla, y que para la pérdida de la nacionalidad también se debe de dar ciertas circunstancias que la ley contempla para que se decreta la pérdida de la nacionalidad o que medie un repudio a ella; sin embargo, también es necesario recordar que en algunos Estados no existe la pérdida de la nacionalidad ni la renuncia a ella,⁵⁴ aún cuando un individuo se ostente como nacional de otro país o haya repudiado su nacionalidad en forma fehaciente.

Pero, la situación se vuelve aún más difícil para el caso en que se quiera imponer un gravamen a una persona jurídica, en razón del principio de la nacionalidad, ya que para determinar la nacionalidad de las personas jurídicas cada país puede tener un criterio diferente, ya sea tomando en cuenta la nacionalidad de los socios, la nacionalidad de los directores, la nacionalidad del lugar de su constitución, la nacionalidad del domicilio social o legal, la nacionalidad de el que tenga el control económico financiero de la empresa, o el del lugar en donde la sociedad se materializa, donde realiza la explotación; y si a ello agregamos que dentro de algunas legislaciones no se reconoce personalidad jurídica a las sociedades, se origina un problema aún más grave para efectos de una doble imposición. En este caso, el sujeto pasivo de la obligación fiscal lo será la persona jurídica, en tanto que el responsable (y el pagador del tributo) del incumplimiento de la obligación fiscal lo será su representante legal o al que se señale en la carta constitutiva.

Cabe hacer el comentario de que el criterio más aceptado es el que se refiere a la nacionalidad del lugar de constitución de la sociedad.

Este criterio de vinculación tiene sus desventajas cuando en el caso de las personas (físicas o jurídicas) que de acuerdo con las reglas de nacionalidad que establecen los diferentes Estados, llegan a poseer doble nacionalidad, ya que si en ambos países se sigue el principio de la nacionalidad como criterio de atribución a la potestad tributaria de un Estado, puede originar problemas de doble o múltiple tributación.

54. La pérdida de la nacionalidad como sanción, se puede dar por diversos motivos, aunque en el derecho internacional se considera como una negación a los derechos humanos, al dejar a un sujeto en estado de apatridia. Por otra parte, el "derecho de cambiar la nacionalidad se introduce en el derecho internacional por obra de la Convención Panamericana sobre Nacionalidad, Montevideo, 1933, artículo 10, y de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, artículo 15, y Panamericana americana, artículo 19." Texeira Valladao, Haroldo. Derecho Internacional Privado, 1a. Edición. México, Editorial Trillas, 1987. Pág. 380.

El C.P. Edison Gnazzo Lima⁵⁵ nos señala que, en opinión de algunos autores, este criterio está perdiendo importancia a nivel internacional fiscal, por razones de igualdad, ya que se está tratando de evitar discriminaciones entre nacionales y extranjeros colocándolos de esta manera en una situación de igualdad.

Por último, nos resta decir que la nacionalidad de las personas físicas se encuentra regulada en nuestra legislación, por los artículos 30 constitucional y 6o. y 7o. de la Ley de nacionalidad. -- En estos artículos se contemplan tres formas de adquirir la nacionalidad mexicana, y son a través -- de: el *ius sanguinis*, el *ius soli* y la naturalización. En el caso de las personas morales, el artículo 25 de el código civil, hace una enumeración de quiénes son las personas morales, en tanto que el artículo 9o. de la Ley de nacionalidad establece al principio del domicilio legal como criterio para determinar la nacionalidad mexicana de una persona moral o jurídica el exigir que se reúnan dos condiciones: uno, que se constituyan de acuerdo a las leyes mexicanas y dos, que tengan en México su domicilio legal.

El principio de la nacionalidad como criterio de vinculación a la potestad tributaria se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución federal, en donde señala que -- son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, Estado o Municipio en que residan.

b) El principio del domicilio y el principio de la residencia.

Se suele definir al criterio de vinculación del domicilio de una persona física en relación -- con el de la residencia, pues tienen algunas semejanzas. Ambos se fundan en el principio de la territorialidad, es decir, el Estado tiene derecho a gravar todo lo que se encuentre en su territorio en virtud de su soberanía; en otras palabras, el Estado tiene la facultad de gravar a la persona que tenga su domicilio o residencia ubicado en su territorio.

55. "Hay autores que señalan que el criterio de la nacionalidad viene perdiendo importancia en el campo internacional y -- en el campo interno y en el campo de la legislación internacional, más concretamente en el campo de la legislación fiscal, debido a que se tiende sobre todo a una igualdad en el tratamiento entre nacionales y extranjeros..." Gnazzo Lima. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Ídem. Pág. 63.

El principio del domicilio de una persona física consta de dos elementos: uno objetivo que es el de la estancia física en un lugar (*corpus*) y un elemento subjetivo que consiste en la intención de permanecer o establecerse en dicho lugar (*animus manendi*). Por el contrario, el principio de residencia una persona física consta sólo de un elemento: la simple habitación en un lugar sin que haya una intención de permanecer en dicho lugar (*corpus*).

De acuerdo con el principio del domicilio, cuando un individuo radica en un lugar determinado con carácter permanente se encuentra sujeto a la potestad tributaria de el Estado en cuyo territorio se encuentre establecido, sin importar su nacionalidad o de dónde provengan sus ingresos. En tanto que, el Estado que sigue el criterio de la residencia únicamente toma en consideración el hecho de que el contribuyente resida en su territorio, para ser sujeto pasivo de una obligación fiscal sin importar si tiene la intención de permanecer en él.

El maestro Villegas⁵⁶ hace una diferenciación del domicilio civil con el fiscal y dice que si bien para el domicilio civil se exigen los dos elementos, en el fiscal se limita a utilizar elementos tangibles para facilitar la recaudación del tributo, es por esto que sólo se exige el elemento objetivo, es decir, el *corpus*. Pero como no ha habido un criterio unánime para definir al domicilio fiscal en la doctrina se ha optado por descalificarlo como criterio de atribución a la potestad tributaria.

Independientemente de todo lo anterior, estamos de acuerdo con el Dr. Michael Krause al considerar que "la simple residencia, sin propósito de permanencia duradera, puede ser considerada bajo ciertas condiciones, como un hecho suficiente para establecer una obligación de imposición tributaria, siempre que esta residencia no tenga carácter transitorio."⁵⁷ El Lic. Tron, hace también un comentario semejante al respecto: "Del análisis de los elementos anteriores, hemos concluido que, para efectos del establecimiento de un factor de vinculación por estadía en un país determinado, -- las diferencias entre los conceptos domicilio y residencia son meramente doctrinales, pues nada impide el considerar en lugar de la residencia, el domicilio para efectos fiscales."⁵⁸

Por lo que hace en el caso de México, el Lic. Víctor Carlos García Moreno al hacer un a---

56. Villegas. Ob. cit. Pág. 425.

57. Krause, Michael. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 54.

58. Tron. Ob. cit. Pág. 93.

nálisis de las reformas hechas a nuestro código civil en 1988, en donde se modificó el concepto de domicilio, señala que "...antes de la reforma el domicilio de una persona física constaba de dos elementos: uno, objetivo, lugar de residencia, y otro, el elemento subjetivo, propósito de establecerse en él. A partir de las modificaciones se elimina el elemento subjetivo, ánimo de permanecer en el lugar, atendiendo a las tendencias más modernas y a los compromisos convencionales contraídos por México."⁵⁹

Nuestro código civil señala que el domicilio de las personas morales es el lugar en donde se ha establecido su administración.

En conclusión, en el derecho internacional, se ha optado por hablar ya no de domicilio y residencia sino de residencia habitual y residencia respectivamente con el fin de evitar confusiones, ya que hay diversos domicilios como lo son el legal, el convencional, etcétera que a veces no contienen precisamente los dos elementos doctrinales del domicilio. Al respecto, el CP. Edison Gnazzo Lima considera que es "...más propio hablar de residencia habitual, con lo que en general al domicilio se le da doble carácter, es decir, un aspecto de hecho que es la residencia y otro aspecto subjetivo que es la intención o el ánimo de permanecer en el lugar con carácter habitual. Muchas veces el concepto de domicilio se confunde al asimilarlo al de residencia habitual, pero la residencia habitual es solamente aquella que se tiene con el ánimo de permanecer ahí. Cuando la residencia coincide con el domicilio, que es lo que ocurre en la mayoría de los casos, no habrá mayores problemas, pero en líneas generales puede en un aspecto no darse esa conjunción y eso es precisamente lo que plantea problemas de calificación para los países desarrollados, que son los que generalmente utilizan con más frecuencia el concepto de domicilio con el concepto de residencia."⁶⁰

El Lic. Tron señala que este principio es el factor de vinculación más importante para el nacimiento de obligaciones tributarias, ya que relaciona "directa e inmediatamente al Estado con las personas que en él residen...

"...La residencia resulta ser el principal factor de vinculación tratándose de impuestos di-

59. García Moreno, Víctor Carlos. Derecho Conflictual. México. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 1991. Pág. 31.

60. Gnazzo Lima. Locus cit. Pág. 64.

rectos...⁶¹

c) El principio de la fuente de riqueza.

Este principio se basa fundamentalmente en el principio de la territorialidad es por ello que en algunas legislaciones se ha dado por denominársele "fuente territorial" o "fuente nacional".

El maestro Villegas nos ilustra respecto a este principio: "Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad."⁶²

La Lic. Dolores B. Chapoy Bonifaz⁶³ considera que este principio se relaciona con el del beneficio pues, los Estados consideran como una de sus facultades el gravar los ingresos derivados de su territorio, y señala que incluso, algunos de estos Estados reclaman un derecho preferente y a veces exclusivo, para imponer el gravámen.

Por otro lado, el Lic. Tillinghast afirma que la teoría "aparentemente" que justifica a este principio es de que si "el país de la fuente contribuyó a la capacidad del extranjero para generar el ingreso en cuestión, lo que justifica invocar la regla del costo compartido."⁶⁴ De acuerdo con lo anterior, el Lic. Tron⁶⁵ agrega que si un individuo se sirvió de la infraestructura y los servicios públicos, directa o indirectamente, del país de la fuente para obtener un ingreso, es justo que ese individuo quede sujeto a la potestad del Estado de la fuente, teniendo la obligación de contribuir con una parte de su ingreso, al sostenimiento de la infraestructura y los servicios de dicho Estado; es decir que, de acuerdo con el concepto de "renta nacional"⁶⁶ la riqueza que se obtuvo en un país, como forma

61. Tron. Loc. cit. Pág. 80.

62. Villegas. Ob. cit. Pág. 486.

63. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional. México. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 1972. Pág. 166.

64. Cit. por Tron. Op. cit. Pág. 107.

65. Tron. Idem.

66. El Lic. Tron define a la renta nacional de un Estado como "...la suma de la riqueza individual que se genere con base en los elementos proporcionados por el mismo, que normalmente se producirá en su propio territorio; y, si las características y recursos de un Estado permiten y propician la generación de su renta nacional, es de elemental justicia que sea el mismo Estado el que se beneficie de dicha renta a través de la imposición de contribuciones sobre la misma." Ibid. Pág. 11.

parte de la renta nacional de éste, legitima a la facultad del Estado para imponer gravámenes sobre la riqueza que se generó en su territorio.

El Lic. Hugo B. Margáin⁶⁷, en relación a este criterio de vinculación, señala cómo el Estado grava tratándose de impuestos reales, de impuestos objetivos y de impuestos personales: Si son -- impuestos reales, la fuente será el espacio territorial en donde se desarrolla la actividad mercantil -- de la empresa, y de la cual se derivan los ingresos gravables por impuestos reales. Si se trata de -- impuestos objetivos, la fuente se va de un país a otro, cuando se remiten los capitales, esto es que va a acompañar al capital en todos los lugares en donde produzca, independientemente del lugar -- en donde resida el dueño del mismo. Y si se trata de impuestos personales, la fuente estará en el -- territorio en el que resida el sujeto al que se obligue al pago del trabajo desempeñado; pero si se -- trata de gravar a quien presta servicios personales, la fuente económica se ubicará en el Estado en donde esté el origen de sus ingresos no importando en dónde se encuentre ubicado el lugar en donde desempeñe sus labores.

Es importante comentar que existen diversas definiciones del concepto de fuente de ingresos en cada Estado, ya que los Estados que siguen este principio le dan la definición que más -- beneficia a sus intereses de acuerdo con su situación, de ahí que se hace necesario tener preciso el concepto según el país que lo aplique. En relación a lo anterior, el Lic. Tron, haciendo un estudio de las clasificaciones que en la doctrina⁶⁸ se suele hacer respecto a la fuente, señala que cuando nuestra legislación habla de la "fuente de riqueza" "...es el del lugar en el cual existe o se genera la causa o motivo de una riqueza transmisible de una persona a otra, independientemente del lugar de celebración del acto jurídico de transmisión y de la ubicación del lugar del cual surjan efectivamente los recursos que constituirán el ingreso."⁶⁹

67. Margáin, Hugo B. Teoría para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable. Anexo 1 de la obra de Cervantes García. Ob. cit. Pág. 46.

68. Una de las clasificaciones más conocidas es la que el Lic. Hugo B. Margáin hace, es una clasificación jurídico-económica, y -- conforme a ella nos habla de que hay dos tipos de fuentes: la fuente formal y la fuente real, siendo la primera la que se -- refiere a "el lugar en donde se celebren los contratos que dan motivo a ingresos derivados del capital, del trabajo y de la combinación de ambos", y la segunda, consiste en "el ámbito territorial donde dichos contratos se ejecutan y producen ingresos -- gravables." Margáin. Idem. Pág. 46.

69. Tron. Op. cit. Pág. 106.

d) El principio del establecimiento permanente.

"Su concepción parte de una combinación de los conceptos de fuente de riqueza y residencia."⁷⁰ Este principio se empezó a usar desde el modelo de Londres de 1946.

"Conforme a los principios fijados en los últimos años e incorporados a numerosos acuerdos fiscales Internacionales, el derecho de imposición corresponde al Estado del lugar donde está radicado el 'establecimiento permanente' de la empresa comercial y no donde realiza transacciones aisladas u ocasionales."⁷¹

Fernández⁷² nos comenta que en general, se puede hablar de dos formas de conceptualización del establecimiento permanente: una, que señala como establecimiento permanente a aquellas instalaciones que realizan directamente un beneficio, y otra, que consiste en cualquier instalación permanente de una empresa en donde realiza toda o parte de su actividad, encontrándose por ello integrada a la vida económica de un país. Esta última definición corresponde a la dada, en forma general, por la OCDE, en el artículo 5o. párrafo primero de su modelo: "1. La expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad." En seguida, procede a hacer una enumeración limitativa de lo que puede ser considerado como establecimiento permanente.

El criterio dado por la OCDE, desde sus inicios fué muy aceptado y usado por los países industrializados, primero, porque se funda esencialmente en el principio de la residencia y segundo, porque da un concepto muy restringido de lo que es un establecimiento permanente (exigiendo un período superior a doce meses, para considerar la existencia del mismo), esencialmente compatible con el principio de la fuente. Sin embargo, este modelo no fue gratamente aceptado por los países en desarrollo (defensores del principio de la fuente y por consiguiente, seguidores del modelo elaborado por la Junta del Acuerdo de Cartagena -Pacto Andino- que pugna por dicho principio) - dado que, vieron en la figura del establecimiento permanente una limitante al principio de la fuente,

70. Idem. Pág. 61.

71. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit. 1970. Pág. 354.

72. Fernández P., José Ramón. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 221.

pues, el concepto de la OCDE daría margen a que muchas empresas escaparan de la potestad tributaria del país importador de capitales.

En vista de lo anterior, la ONU en un intento de armonización las dos posturas en pugna, elaboró un modelo en el que se conceptualizó al establecimiento permanente de la misma forma, -- pero con un alcance más amplio (reduciendo el término de doce meses a seis) y concedió más importancia al principio de la fuente que la convención modelo de la OCDE. El Dr. Bemat Runge⁷³ nos comenta las principales diferencias entre estos dos modelos: 1) La ONU sostuvo la opinión de que -- tanto las obras o construcciones como los servicios, son realizados por personal en el respectivo -- país extranjero, dan lugar después de cortos períodos (de 3 a 6 meses) a un establecimiento per-- manente. 2) Consideró parcialmente injustificado el trato fiscal del representante de la empresa, -- mientras no sea creado un establecimiento permanente tal como se le concibe en el modelo de la -- OCDE. 3) Se manifestó en el mismo sentido respecto al almacenamiento y suministro de mercade-- rías y con respecto al representante independiente, que actúa exclusivamente en interés de una so-- la empresa. 4) Sugirió que se presumiera la existencia de un establecimiento permanente en el ra-- mo de seguros, en los casos en que una compañía de seguros cobre primas de seguro del país ex-- tranjero o asegure contra riesgos en el mismo país por intermedio de un empleado o agente suyo.

Por lo que hace a México, el Lic. Tron,⁷⁴ nos comenta que este concepto fué introducido -- en 1992 en nuestra legislación y se basó fundamentalmente en el convenio modelo de la ONU, en -- este caso, hay un residente en el extranjero al que se le da un tratamiento, para efectos fiscales -- (con base en el principio del establecimiento permanente) igual al de un residente en México.

El concepto del establecimiento permanente está definido en el artículo 2o. de nuestra Ley del impuesto sobre la renta, la cual, de entrada, da un concepto genérico de lo que es el estableci-- miento permanente y en seguida hace una enumeración de lo que puede ser considerado como es-- tablecimiento permanente: "Para efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente -- cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresaria--

73. Runge, Bemat. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 308.

74. Tron. Locus cit. Págs. 271 a 275.

les..." Como nos lo hace ver el lic. Tron se da una regla general que consiste en dos elementos: ----- uno, la existencia de un lugar de negocios y dos, que en el mismo se desarrollen, parcial o total----- mente actividades empresariales. En seguida, nuestra ley señala algunos casos particulares en ----- los que se considera la existencia de establecimientos permanentes, siguiendo el criterio señalado - por el modelo de la ONU. Tron hace una comparación entre el concepto de establecimiento perma----- nente dado por nuestra ley y el concepto contenido en el modelo de la ONU y señala que a nuestra ley le falta el requisito de que el lugar de negocios sea "fijo" lo que puede originar ciertos problemas para la interpretación de este precepto, ya que en un momento dado, podríamos calificar de esta----- blecimiento permanente a cualquier lugar de negocios que no sea fijo. Omisión que es muy critica----- ble.

Aunque "todos los países, sin excepción aplican el principio de la fuente territorial tanto --- para residentes dentro como fuera del país";⁷⁵ en conclusión, podemos decir que los países desarro----- llados (generalmente exportadores de capitales) se acogen más a los principios de la nacionalidad, domicilio y residencia, y para el caso de la celebración de convenios Internacionales sobre doble tri----- butación, prefieren basarse fundamentalmente, en el convenio modelo de la OCDE. Su deseo, es -- gravar, tanto los beneficios que se producen dentro como fuera de su territorio, es decir, adoptan un criterio universal (renta mundial). Por el contrario, los países en vías de desarrollo (por lo general, -- importadores de capitales) prefieren el principio de la fuente o principio territorial y por supuesto, en el caso de la celebración de tratados internacionales prefieren basarse en el modelo del Pacto Andi----- no o en su defecto, en el modelo de la ONU.

7. Impuestos en los que más concurre la doble o múltiple imposición.

Incide en los impuestos denominados directos. Hay varios criterios para clasificar a los --- impuestos en directos e indirectos, pero los criterios más aceptados son el criterio de la incidencia que dice que "...son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inci-----

75. Gnezzo, Edison. Tratados para evitar la doble imposición. México. Editado por la Academia de Estudios Fiscales de la Con----- tadoría Pública, A. C. y el Instituto Mexicano de contadores públicos, A.C. 1992. Pág. 135.

den en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras -- personas; y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.⁷⁶ El otro criterio es el de la manifestación de la capacidad contributiva que dice que "...son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las -- que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen -- sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí -- misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por o -- tras manifestaciones como los consumos o transferencias."⁷⁷ En general, podemos decir que los -- impuestos directos son aquellos en los que existe una clara determinación del sujeto pasivo de la obligación fiscal. Los principales impuestos afectados por la doble o múltiple imposición son:

- a) El impuesto sobre la renta.
- b) El impuesto sobre herencias y legados.
- c) El impuesto sobre donaciones.
- d) El impuesto sobre ingresos por obtención de premios y juegos de azar.
- e) El impuesto sobre el patrimonio.

6. Causas de la doble o múltiple imposición.

Esencialmente son por:

1. La adopción, entre los Estados, de diversos criterios o principios de atribución a su facultad impositiva.
2. La adopción de un mismo principio, o teniendo el mismo principio hacen una interpretación diferente del mismo o difieren en cuanto a su aplicación.
3. Diferencia en cuanto a la determinación de la base gravable.

76. Rodríguez Lobato. Ob. cit. Pág. 67

77. Idem. Pág. 68.

9. Consecuencias de la doble o múltiple imposición internacional.

La doble imposición dificulta el intercambio o en su caso, provoca el encarecimiento de los bienes y servicios de origen extranjero y el precio de la tecnología importada; constituye una barrera para el movimiento de capitales, la circulación de las personas e imposibilita el libre acceso a los mercados internacionales. Esto origina delicados problemas económicos que afectan a la libre competencia de los capitales, del trabajo y de la tecnología en el campo internacional. En algunos casos llega a dificultar gravemente las transacciones internacionales que las lleva a la extinción. Puede -- afectar al desarrollo económico de los Estados en vías de desarrollo, al ahuyentar las inversiones -- extranjeras o restringirlas.

Cuando una renta se ve doblemente gravada trae como consecuencia dos situaciones: una, que el sujeto pasivo soporte una acumulación de la carga impositiva (que en la mayoría de los casos es tan excesiva) que disminuya su patrimonio injustamente y a veces, en una forma considerable y peligrosa; traduciéndose en una inseguridad jurídica y fiscal; o dos, que lo orille a la comisión de delitos como lo es la evasión o la elusión fiscales.⁷⁸

Además de que la doble imposición conlleva a nivel nacional, a una inequitativa distribución de la carga fiscal entre los contribuyentes y en el campo internacional, a una inequitativa distribución del producto de los impuestos y de los recursos entre los Estados, contrariando al principio -- de la neutralidad fiscal internacional.

10. Medidas para solucionar el problema de la múltiple imposición internacional.

Las podemos clasificar en dos grandes grupos: I) Las medidas internas o unilaterales y -- II) las medidas externas o plurlaterales.

I) Las primeras son aquellas "disposiciones jurídicas adoptadas unilateralmente en la le---

78. La elusión fiscal implica formas o estructuras jurídicas autorizadas con el propósito de aliviar la carga tributaria. También es lo dice evasión legal, pues usan formas reconocidas por la ley para disminuir sus obligaciones tributarias. La evasión fiscal consiste en actos u omisiones violatorios de la ley tendientes a eliminar o disminuir las obligaciones tributarias. Merzozani, Osvaldo J. Ob. Cit. Pág. 369.

gislación de un país⁷⁹ tendientes a evitar o atenuar la doble o múltiple imposición, consiste en una autolimitación que realiza el Estado. Les denominamos internas, porque tienen su origen y se dan dentro del ordenamiento jurídico de un Estado. El C.P. Gnazzo Lima opina que aunque estas medidas son teóricamente posibles "tanto en relación a la imposición en la fuente como sobre base de domicilio",⁸⁰ en la práctica, estas medidas son empleadas solamente por los países que siguen, en principio, como vínculo de atribución tributaria al domicilio, y que combinado con el principio de la fuente originan el principio de la renta mundial, dando paso a un problema de doble imposición. Hacemos la aclaración, como lo señala el Lic. Tron,⁸¹ que por el hecho de que en un momento dado se convenga en un tratado internacional, como obligatoria la adopción de estas medidas, estas no pierden su naturaleza de regulación interna.

ii) Las medidas externas son todos aquellos principios y disposiciones jurídicas convenidas entre dos o más países u organismos internacionales tendientes a evitar la doble tributación. Se les dice externas porque estas disposiciones y convenios una vez aceptadas por dos o más Estados u organismos internacionales constituyen principios y normas de derecho internacional que inciden en el derecho nacional o interno de cada país miembro o parte.

A continuación transcribiremos un cuadro ilustrativo de la clasificación de las medidas existentes contra la doble o múltiple imposición internacional elaborado por el C.P. Edison Gnazzo Lima⁸² al cual hemos hecho algunas ediciones en cuanto a la clasificación que hace de las medidas de carácter externo. Estas ediciones las hemos realizado en base al comentario hecho por el Dr. Giuliani Fonrouge:

a) Unilaterales

El C.P. Gnazzo Lima divide a las medidas internas o unilaterales en: las que atenúan o reducen la doble imposición y las que evitan la doble imposición. Las primeras tienen únicamente co-

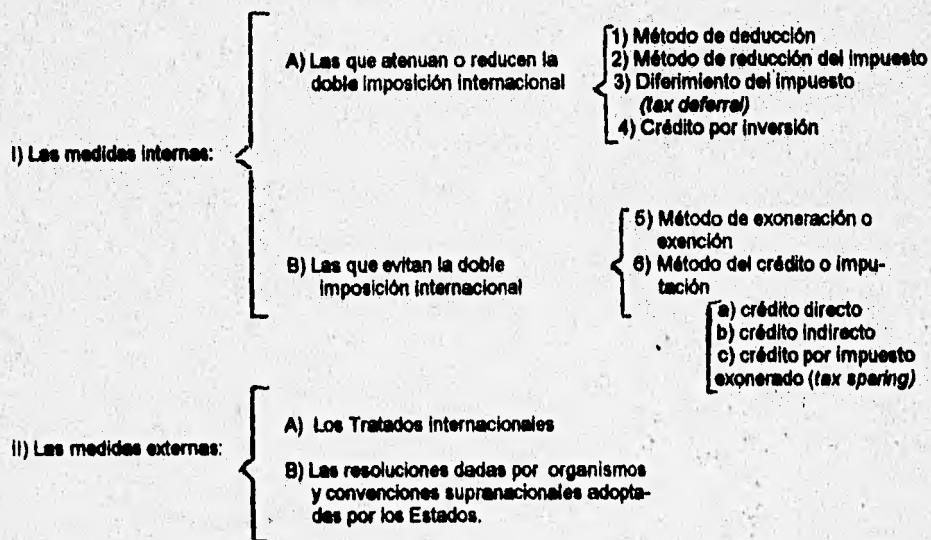
79. Gnazzo Lima. *Tratados para evitar la doble imposición*. Idem. Pág. 144.

80. Gnazzo Lima. *Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios*. Idem. Pág. 138.

81. Tron. *Op. cit.* Pág. 14.

82. Gnazzo Lima. *Ibidem*. Pág. 137.

mo fin atenuar en algún modo, los efectos nocivos de la misma, en cambio, las segundas, sí van encaminadas a evitar los efectos nocivos de la doble imposición. Dentro de las que atenúan o reducen la doble imposición se encuentran:



1) El método de deducción. A través de este método el impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global del residente. Esto significa que se deduce (en el país de la residencia) de la base imponible el impuesto que se paga en el extranjero (en el país de la fuente). Si este método se sigue en un país desarrollado o exportador de capitales no favorece la inversión en los países en desarrollo porque sólo en algunos casos podrá el inversor beneficiarse parcialmente de los efectos de este método adoptado por el país importador de capital.

2) El método de reducción del impuesto. Se le conoce también como de tipo impositivo reducido o especial. De acuerdo con este método se gravan las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo uniforme e inferior, al que se aplica a las rentas con fuente nacional, independientemente del monto del impuesto pagado en el extranjero. Dependiendo del monto de la tasa que se aplique, puede en algunos casos evitarse la doble imposición, cosa que generalmente no ocurre llegando sólo a atenuar sus efectos. Es por lo anterior, que este método tampoco favorece la

Inversión en los países en desarrollo.

3) El método del diferimiento del impuesto (*tax deferral*) también se le denomina crédito -- por rentas reinvertidas. A los residentes o domiciliados en un país exportador de capitales se les ---- suspende o difiere de la obligación del pago del impuesto por concepto de las rentas obtenidas en el país de la fuente (país importador de capitales), hasta el momento en que el contribuyente filial o la sociedad transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente esas rentas de utilidades en forma de dividendo hacia la casa matriz en el país de residencia; es decir, sólo se gravan los beneficios que se remiten efectivamente a los países desarrollados en tanto que, las utilidades reinvertidas son eximidas de impuestos. Hay algunas limitaciones a este método, la más importante es la que se refiere a su no aplicabilidad en los casos en que se exporten capitales a los llamados "paraísos fiscales". Algunos doctrinarios opinan que este método estimula el mantenimiento y reinversión de utilidades en el país de la fuente que es por lo general, país en desarrollo.

4) El método del crédito por inversión. De acuerdo con este método se permite deducir en forma limitada, de la renta o del impuesto, los importes que se hayan reinvertido en activos fijos o -- en equipos. Este beneficio se otorga solamente a las empresas que reinvierten en su propio país ---- por lo que, las que hacen inversiones en el extranjero no pueden solicitar una deducción por este -- concepto.

Las medidas que evitan la doble o múltiple imposición en general comprenden la exoneración o exención de la renta de fuente extranjera y la imputación o crédito del impuesto pagado en -- el exterior, y son:

5) El método de exoneración o exención o reparto. En virtud de este método, el Estado -- del domicilio o residencia, no incluye en la base imponible las rentas obtenidas en el país de la ---- fuente (esto es, en el extranjero). Las rentas que se obtienen en el extranjero quedan eximidas del -- pago de impuesto, total o parcialmente. Su diferencia con el método de imputación o crédito consiste en que el de exoneración incide en la base imponible en tanto que el de imputación actúa sobre -- las tasas o alícuotas impositivas. Según el Lic. García Belsunce,⁶³ este método logra la igualdad --

63. Citado por Grazzo Lima. *Tratados para evitar la doble imposición*. Idem. Pág. 154.

entre los contribuyentes en el país de la fuente, pero no en el país de residencia del inversor. Por otro lado, los países en desarrollo dicen que este método incentiva las inversiones en sus territorios al ser el menos oneroso para los inversionistas, en cambio, los países desarrollados consideran que este método adoptado unilateralmente contradice al principio de neutralidad fiscal en cuanto al lugar de la inversión. Es uno de los métodos sugeridos en el modelo de la OCDE. Hay dos formas de aplicarse este método:

La primera es la exoneración o exención integral o total. En este caso, el Estado de residencia exime de la obligación de pago de impuesto por completo, a las rentas procedentes del país de la fuente, del extranjero. El Lic. Marzorati considera que "si la exención es total, es decir, que abarca todas las situaciones imponibles posibles, implicaría reconocer el principio de la fuente..."⁸⁴

La segunda, es la exoneración o exención con progresividad. El Estado de residencia grava las rentas provenientes de el país de la fuente sólo en forma parcial. Con base en este método, el Estado acumula todos los ingresos del contribuyente gravables y no gravables (rentas provenientes del país de la fuente), para determinar la tasa aplicable, pero excluye a los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero de la base imponible. Es decir, calculada la alícuota, el Estado de residencia la aplica sólo al monto de la renta gravable, que resulta de restar al total de la renta acumulada la renta procedente de el Estado de la fuente.

El C.P. Gnazzo⁸⁵ nos hace un comentario interesante, en el sentido de que si el monto del impuesto del Estado de la fuente es menor que el del Estado de residencia; entre dos contribuyentes que tengan una renta idéntica pero con diferente origen, resultará menos favorecido el contribuyente que tenga una renta que provenga en su totalidad de el Estado de residencia. Si por el contrario el impuesto a pagar en el Estado de la fuente es más alto que el de la residencia, el contribuyente que percibe una renta proveniente totalmente del Estado de la residencia, será beneficiado si se le aplica el sistema de exención integral y afectado si se le aplica el sistema de exención con progresividad.

84. Marzorati. Ob. cit. Pág. 371.

85. Gnazzo Lima. Loc. cit. Pág. 155.

6) Método del crédito de impuesto o de imputación (*tax credit*). El Estado de residencia -- grava la totalidad de la renta mundial permitiendo el acreditamiento, deducción o imputación de los impuestos que se hubieren pagado en el extranjero. También existen dos modalidades para la aplicación de este método:

Una modalidad es la llamada integral, cuando no hay un límite en el monto del acreditamiento; así, si el monto del impuesto pagado en el Estado de la fuente es superior al de la residencia, se puede pedir una devolución a éste último.

La segunda modalidad es la denominada ordinaria, cuando se pone como límite para el acreditamiento, hasta el monto del impuesto nacional. Este es el recomendado por la OCDE en su modelo y este es el tipo de crédito contemplado en nuestra legislación fiscal.

a) El crédito directo, consiste en la deducción que se hace en el país de la residencia de un impuesto generado directamente por el contribuyente y que fué pagado o retenido en el país de la fuente, por ejemplo, sobre los dividendos distribuidos.

b) El crédito indirecto, consiste en una deducción derivada de impuestos pagados por una subsidiaria extranjera. Por ejemplo, una sociedad nacional, que reciba dividendos de una filial en el extranjero, bajo ciertos requisitos, puede acreditar por su parte los impuestos pagados por la sociedad extranjera respecto a "los beneficios con cargo a los cuales los dividendos han sido distribuidos. Se trata pues de una forma de crédito impositivo atribuido a los accionistas, no a las sociedades; y por ello se considera indirecto."⁸⁶ El crédito directo se da a las sociedades y a los contribuyentes individuales, y el indirecto a los accionistas (es decir, en los casos de sociedades).

c) Crédito por impuesto exonerado (*tax sparing*). "Si bien cada país grava la totalidad -- de la renta obtenida, permite al sujeto pasivo de la obligación tributaria deducir del total a pagar los impuestos que debiera haber pagado en el país donde los beneficios se produjeron."⁸⁷ Para el acreditamiento en el país de la residencia, no se exige que los impuestos hayan sido efectivamente pagados en el país de la fuente, basta con la simple existencia de impuestos que graven esos beneficios en el país de la fuente, incluso aún cuando exista una exención o franquicia en favor del ---

86. Gnazzo Lima. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 148.

87. Merzorati. Ob. cit. Págs. 372 y 373.

contribuyente en el país de la fuente. Es por esto último, que este método ha causado grandes polémicas.

b) Bilaterales o multilaterales.

Las medidas externas o bilaterales (o plurilaterales, según sea el número de Estados participantes) son esencialmente los tratados internacionales en materia tributaria y las resoluciones adoptadas por los Estados, producto de organismos supranacionales y de convenciones internacionales.

Por lo general, en los tratados internacionales, las medidas que se adoptan para evitar o atenuar la doble imposición consisten en: la adopción de un principio como punto de partida, la adopción de criterios uniformes para la interpretación de principios y conceptos en materia tributaria internacional, la adopción de criterios para determinación de las bases tributarias (restringiendo su campo de aplicación), la reducción de tasas impositivas y la renuncia de los Estados partes, al derecho de gravar ciertas actividades o ingresos.

En el campo internacional podemos observar, -como lo señalan el maestro Giuliani Ferrouge⁸⁸ y el C.P. Edison Gnazzo⁸⁹ entre otros-, que todas las medidas de carácter internacional han tenido como objetivos la búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir en un futuro próximo, el carácter de ley uniforme internacional; la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales, y la armonización de los diversos criterios y legislaciones existentes entre los Estados; todo esto con la finalidad de hacer una equitativa distribución entre los Estados, tanto de las facultades tributarias como de la riqueza que se origina como consecuencia de las actividades comerciales internacionales.

88. Ferrouge. Ob. cit. Pág. 357.

89. Gnazzo Lima. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 136.

CAPITULO II. INTRODUCCION AL MARCO JURIDICO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Antes de estudiar los tratados internacionales, es conveniente hacer un breve recordatorio de nuestros cursos de derecho internacional y para ello, citaremos un concepto de Derecho Internacional, enunciaremos las fuentes de esta rama del derecho y los sujetos del mismo, y una vez ubicados, procederemos al estudio y análisis de los tratados internacionales.

1. Origen del Derecho Internacional.

Consideramos que el Derecho internacional surge cuando aparece el Estado moderno. Si bien, en la antigüedad se han observado antecedentes primitivos de diversas instituciones del actual Derecho Internacional, como por ejemplo, en las relaciones que se dieron entre los Hititas y los egipcios donde encontramos un primitivo arbitraje internacional, varias especies de representaciones diplomáticas, una regulación especial similar al actual derecho de extranjería; o en la época de las Ciudades-estado griegas como Atenas y Esparta, entre las cuales existían algunos convenios o pactos de no guerra y comerciales; o en la época del Imperio romano, quienes tenían al *ius gentium* y al *ius feciale*, (siendo el primero una legislación especial para regular todos los asuntos relacionados con extranjeros, y el segundo, un conjunto de normas que regían en caso de guerra y que contemplaban un tratamiento especial para los representantes diplomáticos); etcétera; es evidente que el derecho internacional como tal, no existía de una manera sistemática y lógica, es decir, en aquella época, aún no se constituían normas de Derecho internacional que regulasen las relaciones entre los diversos pueblos.

Por otro lado, en la antigüedad no habían Estados con las características de los actuales; a las agrupaciones socio-políticas existentes no se les consideraba como entes con facultades soberanas, nacionales, autónomas, autocapaces e iguales entre ellas.

El Estado moderno aparece en la alta edad media (siglo XVI) como resultado de un proceso de evolución, y esencialmente como consecuencia de las ideas revolucionarias de Bodino y Maquiavelo acerca de la soberanía del Estado, y de la Guerra de Reforma, quienes al minar la autori-

dad papal crean un nuevo concepto del Estado más fuerte y compacto y con un sentimiento de -----
 nacionalidad. Es así como surgen los primeros Estados modernos de España, Francia, el Reino Uni-
 do de la Gran Bretaña y los países escandinavos, entre otros.

El Derecho internacional empieza a surgir conjuntamente, con los grandes Estados de Eu-
 ropa, como una necesidad de regular una nueva situación existente, para responder a una nueva ---
 realidad social. Se hacía necesaria la existencia de una regulación especial que rigiera las relacio---
 nes entre los nuevos entes soberanos sin meterse en sus asuntos internos, es decir, respetando ---
 siempre su soberanía. El Derecho internacional producto de una realidad social, surge como una ---
 necesidad de responder a esa nueva realidad social convirtiéndola es la esencia misma del Derecho
 internacional.

Una vez consolidados los Estados modernos empiezan a surgir varias teorías que intentan
 dar forma y contenido a un "Derecho interestático", siendo los primeros los doctrinarios españoles --
 (Vitoria, Vázquez de Menchaca, Francisco Suárez, Alberico Gentili, Hugo Grocio, etcétera), y más --
 tarde se extiende a toda Europa hasta completar un sinnúmero de doctrinas y principios que van ---
 dando vida a este nuevo orden jurídico hasta llegar al Derecho internacional moderno que hoy co---
 nocemos.

Existe gran controversia entre los doctrinarios respecto a que si el Derecho internacional --
 debe considerarse o no como un verdadero derecho, debido a que sus normas no tienen las mismas
 características de un derecho interno, esto es: normas de aplicación rígida e inmediata y existencia
 de un órgano que centralice las funciones legislativas, judiciales y administrativas. Es por esto que, -
 algunos de los defensores del derecho internacional tratan de ver en la Asamblea General de las ---
 Naciones Unidas el órgano centralizador de dichas funciones, sin embargo, sus resoluciones no ---
 constituyen una función legislativa, pues más bien éstas son de carácter recomendatorio. En todo ---
 caso, quienes crean el Derecho internacional son los Estados, y la aplicabilidad y obediencia a las --
 normas internacionales depende de los mismos Estados.⁶⁰ En nuestra opinión, no cabe compara---
 ción alguna entre ambos Derechos (interno e internacional), en virtud de la naturaleza de los sujetos

60. Ortiz Ahí, Loreta. Derecho Internacional Público. 8ta Edición. México. Editorial Haría. 1986. Página 4. Y Seena Vázquez,
 Modesto. Derecho internacional público. 14a. Edición. México. Editorial Porrúa, S. A. 1993; página 39.

que rijen cada uno de los dos ordenamientos jurídicos, los cuales guardan diferencias significativas.

"En cuanto a la función realizada por la C.I.J., esta suele verse obstaculizada por su falta de jurisdicción obligatoria, lo cual implica que sólo puede tener conocimiento de aquellos conflictos que las partes le someten voluntariamente."⁹¹ El respeto y obediencia a las normas y principios internacionales se deriva de una serie de necesidades existente entre los sujetos internacionales, principalmente de paz y de cooperación económica internacionales. El maestro Seara nos comenta al respecto: "...El Derecho internacional no sólo es un derecho del conflicto es también un derecho de cooperación...", ya hay una gran mayoría de normas que se respetan (y también que no se respetan) pero existe el interés, de otros Estados, que se respeten y se apliquen. Cuando dichas normas no son respetadas, por lo general, la sanción consiste en la separación del Estado violador de la norma o normas internacionales del juego de la cooperación.⁹²

a) Concepto.

Hay dos términos con los que se denomina principalmente a nuestra disciplina, uno, es el de "Derecho Internacional", atribuido a Jeremías Bentham, y adoptado por varios países de América y Europa (*International Law, droit international, diritto internazionale, etcétera.*) y el otro es el "Derecho de gentes" (*Völkerrecht*) adoptado por una minoría. Excepcionalmente, algunos de estos países utilizan además, el término derecho de las naciones: "*Law of nations*".

Al Derecho internacional se le suele dividir en Derecho internacional público y en Derecho internacional privado. La diferencia entre el Derecho internacional público y el Derecho internacional privado es de que el primero trata cuestiones públicas y el segundo cuestiones privadas. En el Derecho internacional privado el sujeto esencial es el individuo; en tanto que, en el público los sujetos principales, los destinatarios de las normas jurídicas internacionales son: los Estados, los organismos internacionales gubernamentales y no gubernamentales y algunos sujetos atípicos, y muy excepcionalmente, el individuo.

91. Ortiz Ahlf. Ob. cit. Página 4.

92. Seara Vázquez. Locus cit. Página 39.

Al Derecho internacional lo podemos definir, de acuerdo con el doctor Víctor Carlos García Moreno como: "...un conjunto de normas que rigen las relaciones de aquellos sujetos reconocidos internacionalmente." Si decimos "aquellos sujetos reconocidos internacionalmente" - es que nos referimos a todos aquellos a los que el Derecho Internacional les conceda personalidad jurídica. En otras palabras, todo sujeto al cual el derecho internacional reconozca como titular de derechos y obligaciones será regulado por esta rama del Derecho. Este concepto de Derecho internacional incluye no sólo a los Estados, sujetos principales de derecho internacional, sino a todo ente jurídico reconocido como sujeto de Derecho internacional, aún cuando no reúna los elementos esenciales para ser considerado un Estado. Esto es, basta sólo con que sea reconocido como sujeto de Derecho internacional para que pueda ser regulada su conducta por esta rama del Derecho.

Cabe mencionar que, en el Derecho internacional existen algunos sujetos que no gozan de una personalidad internacional plena como la que tienen los Estados soberanos, porque adolecen de alguno de los dos elementos constitutivos de la personalidad internacional, ya sea el *jus legati* o el *jus tractati*, pero eso no les impide ser reconocidos como sujetos de Derecho internacional debido a la influencia que ejercen en él, y es por ello que, en la doctrina algunos les denominan sujetos atípicos o derivados en relación a los sujetos típicos o primarios que son los Estados soberanos.

b) Los sujetos de Derecho internacional.

Todavía hasta poco antes de los años veinte, se consideraba que los únicos sujetos de Derecho internacional eran los Estados, sin embargo, con el surgimiento de los organismos internacionales como sujetos capaces de crear normas e influir en el comportamiento de los Estados, hubo de modificarse esta idea, no sin enconadas oposiciones por parte de los positivistas quienes querían sostener al Estado como ente soberano, titular de derechos y obligaciones y el único sujeto de Derecho internacional. En la actualidad, es imposible seguir sosteniendo esta idea, debido a que van apareciendo, cada vez más, nuevos sujetos internacionales que contribuyen a la formación de un moderno Derecho internacional, más acorde a la realidad social en que se vive. Así, podemos --

ver cómo en un momento dado, los organismos internacionales, las organizaciones internacionales, los bloques o agrupamientos de Estados, las instituciones internacionales no gubernamentales e incluso los individuos y las grandes empresas transnacionales influyen en las decisiones, y el comportamiento de los Estados, y en las formación de normas y principios de carácter internacional.

El maestro Sepúlveda⁸³ señala tres características esenciales de un sujeto de Derecho internacional:

- 1) El sujeto comporta deberes, y se le puede exigir responsabilidad por cualquier comportamiento que se aparte de lo prescrito en el sistema del que forma parte;
- 2) tiene facultad para reclamar por sí mismo, el beneficio de los derechos frente a los demás; y
- 3) tiene capacidad para concertar relaciones jurídicas contractuales o de cualquier otra índole, con otras personas jurídicas.

La doctrina de nuestro actual Derecho internacional, reconoce como sujetos de Derecho internacional a:

- a) Los Estados. Es uno de los sujetos más importantes (el otro lo constituyen los organismos internacionales) del derecho internacional. El Estado tiene una personalidad plena, es sujeto de deberes (que se traduce en la responsabilidad por el incumplimiento de normas de carácter internacional) y titular de derechos internacionales (esto significa la titularidad de derechos internacionales y facultad para reclamarlos ante un órgano *ad hoc*).

El doctor Víctor Carlos García Moreno nos comenta que el Estado soberano es una comunidad humana perfecta y permanente que se gobierna a sí misma, vinculada a un ordenamiento jurídico funcionando regularmente en un determinado territorio y en inmediata conexión con el Derecho internacional, cuyas normas en general respeta. El Estado soberano tiene las siguientes características:

1. Constituye una *civitas perfecta* de sus miembros, ejerce un poderío personal sobre ellos;

83. Sepúlveda. Ob. Cit. Pág. 483.

2. tiene un carácter permanente. La permanencia significa que subsiste en la sucesión de generaciones;

3. tiene pleno autogobierno, es decir, el Estado, en principio, puede regular independiente y libremente su forma de Estado y de gobierno, su organización interior y el comportamiento de sus miembros, su política interior y exterior.

Los Estados con plenitud de autodeterminación son denominados Estados soberanos o independientes, la independencia los es con respecto a la voluntad de otros Estados.

4. El ordenamiento de los Estados soberanos no se deriva por delegación de otro ordenamiento estatal, sino que existe inmediata y directamente en razón del Derecho internacional, puesto que esta vinculación directa es la que sirve de base a la calidad del sujeto.

5. Para que surja un Estado no es suficiente que se promulgue un nuevo ordenamiento estatal, es necesario también que sea normalmente acatado y se imponga a los que infrinjan sus normas, pues sólo el ordenamiento jurídico efectivo de los Estados tiene relevancia jurídica internacional (principio de efectividad).

6. Debe de tener un territorio. El territorio de un Estado constituye la base de la soberanía territorial.

7. El Estado debe estar organizado de tal modo que reúna las condiciones necesarias para vivir de acuerdo con las normas del Derecho internacional. Esto significa que debe tener por ejemplo, órganos que se ocupen de las relaciones exteriores, que el Estado tenga capacidad para observar las normas del Derecho internacional, etcétera.

Los Estados soberanos gozan de plena capacidad de obrar, y pueden limitar dicha capacidad en virtud de un tratado internacional, o simplemente tenerla reducida de hecho en oposición al Derecho internacional.

En otras palabras, el Estado consta de una centralización de sus órganos; y de un ámbito de validez espacial y temporal de su derecho interno, que incluye un territorio y una independencia; tiene el monopolio de la aplicación del derecho, aplica sus normas aún en contra de la voluntad del individuo en forma coactiva. El Estado consta de un territorio, de una población y de soberanía, los

cuales lo llevan a una noción de titular de derechos y sujeto de obligaciones, y a un estatus de igualdad en relación con los demás Estados soberanos.⁹⁴

b) Los organismos internacionales. Después de los Estados soberanos, son de los principales actores del Derecho internacional. Poseen una personalidad internacional definida, se les considera sujetos derivados de Derecho internacional, están formados por varios Estados y como consecuencia, los nuevos entes constituyen una voluntad propia y diferente a la de sus integrantes. Tienen su origen en virtud de tratados internacionales y su personalidad es más bien de carácter funcional, debido a que su ámbito de competencia no es territorial sino funcional. Poseen un derecho interno propio que va regular el funcionamiento de sus órganos internos y de su personal, y por lo que se refiere al aspecto internacional, su conducta se encuentra regulada por el Derecho internacional. Su personalidad internacional está basada en las facultades que poseen para concluir tratados internacionales y el derecho de legación; esto significa que tienen la capacidad para ser titulares de derechos y contraer obligaciones, pueden participar en la creación de una nueva organización internacional a través de la concertación de nuevos tratados, y además pueden mantener relaciones diplomáticas con los Estados miembros o terceros. Un ejemplo claro de ellos es la ONU.⁹⁵

c) Los Estados con subjetividad jurídica internacional parcial. Son considerados sujetos atípicos. Las facultades de este tipo de Estados requieren ser reconocidas por los terceros Estados de la comunidad internacional, ya sea por medio de tratados internacionales o bien, por medio de un reconocimiento constitutivo. Es el caso de los Estados miembros de una confederación o federación, o de un Estado vasallo a los que en forma excepcional, se les concede la facultad para celebrar tratados. "En este supuesto, es evidente que la subjetividad jurídica internacional de que gozan dichas entidades es parcial, se encuentra limitada al ordenamiento jurídico de la federación, confederación o Estado central que le atribuye dichas facultades."⁹⁶

94. Becerra Ramírez, Manuel. Derecho internacional Público. 1a. Edición. México. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 1991. Página 17.

95. Ver: Ortiz Ahí. Ob. cit. Página 53. Becerra Ramírez. Loc. cit. Página 17. Sepúlveda. Ob. cit. Página 498.

96. Ortiz Ahí. Idem. Página 48.

d) Estados con capacidad de obrar limitada. Se diferencian de los Estados con subjetividad limitada en que los Estados con capacidad de obrar limitada gozan de subjetividad internacional en forma plena, pero por razón de un tratado internacional o de una situación de hecho contraria al Derecho Internacional, se encuentra su capacidad de obrar, limitada. Esto es lo que también les sucede a los Estados protegidos, quienes un tercero es quien los limita. Otra diferencia de estos sujetos con los anteriores es de que, la subjetividad parcial internacional se da entre un sujeto de Derecho Internacional y una entidad local de un Estado federal, confederación o Estado vasallo; en cambio, la capacidad de obrar limitada de un Estado, se presenta entre dos sujetos de Derecho internacional.⁹⁷

e) La Santa Sede y la Ciudad del Vaticano. El Estado de la Ciudad del Vaticano surge a raíz de los Pactos de Letrán (11 de febrero de 1929) celebrados entre la Iglesia Católica y el reino de Italia. En virtud de estos Pactos Italia cede el pequeño territorio en el cual se encuentra asentado actualmente, con el fin de garantizar su completa independencia. La Santa Sede surge como sujeto temporal en 1870, a través de la Ley de Garantías (1871) constituyendo un régimen en que el Papa es el soberano. El Papa es el máximo representante de la Iglesia Católica, y ejerce actos legislativos, administrativos y jurisdiccionales que difieren de las funciones sacerdotales de la Iglesia. El Vaticano posee una personalidad internacional en virtud de que tiene las facultades de celebrar tratados (el *jus tractati*), denominados concordatos, tanto en materia religiosa como mixta, y la facultad de tener representantes (el *jus legati*) en diversos países, llamados nuncios. El Vaticano no posee súbditos permanentes, su población está integrada de cardenales que residen en su territorio o en Roma y por aquellas personas que tienen en él su domicilio. El Vaticano no es miembro activo ordinario de la ONU, es sólo un simple observador internacional, pertenece a organismos técnicos internacionales.

f) La Soberana Orden Militar de Malta. Nace en el siglo XI con fines militares y hospitalarios y a partir de 1834 se radica definitivamente en Roma. Originalmente gozaba de una clara soberanía territorial pero a partir de los años cincuentas en que se discutió su propia existencia ante los Tribunales de la Curia Romana, se resolvió (24 de mayo de 1953) que era una orden religiosa y de-
97. Idem. Página 47.

pendiente de la Santa Sede, regulada por un ordenamiento canónico. Su subjetividad internacional se deriva de las facultades que tiene, que son la posibilidad de celebrar tratados para la realización de sus fines y de mantener relaciones diplomáticas con muchos Estados. Existe duda de la existencia de una personalidad plena debido a la falta de un territorio y a la dependencia que tiene respecto de la Santa Sede en materia religiosa, aún cuando ésta le ha otorgado una amplia autonomía, que le permite ser titular de derechos y responsable por el incumplimiento de las obligaciones que acaece frente a terceros. Además, tiene la facultad de tener acreditado un representante diplomático.

h) Los beligerantes. "El derecho internacional contemporáneo reconoce como sujetos a ciertos grupos humanos que nacen de una situación de beligerancia, y que están en tránsito de convertirse en formaciones políticas más definidas, como puede ser la de Estado. Por eso en algunas ocasiones, la doctrina los considera Estados en *status nascendi*."⁹⁹ Es un grupo rebelde en conflicto con el Estado central y puede ser reconocido por terceros Estados como beligerante o por el mismo Estado central por medio de una declaración de neutralidad o un reconocimiento directo. Es obvio que, por lo general, el Estado central no hace un reconocimiento expreso, por lo que se puede considerar un reconocimiento tácito el derivado de actos concluyentes del Estado mismo. El reconocimiento de beligerancia es una facultad discrecional.

Se les considera sujetos de Derecho internacional en virtud de que, los beligerantes son titulares de derechos y sujetos de obligaciones de carácter internacional contenidos principalmente en Las Convenciones de Ginebra (1949), artículo tercero y del Protocolo II que las adiciona. Estos instrumentos jurídicos internacionales establecen reglas precisas para los beligerantes como son la obligación de dar un trato humanitario a las personas que no participen directamente en las hostilidades, la obligación de dar un cierto cuidado a los heridos y enfermos, la obligación de respetar y proteger las garantías fundamentales de las personas no participantes en las hostilidades o que hayan dejado de participar y que estén o no privadas de libertad, etcétera.

Los dos instrumentos internacionales ya mencionados, establecen los requisitos para que un grupo armado sea reconocido como beligerante:

- 1) Que el grupo armado tenga cierta organización y actúe bajo un jefe responsable, y

99. Becerra Ramírez. Ob. cit. Página 24.

2) que tenga un dominio efectivo sobre una gran parte del territorio, en forma tal que le permita realizar operaciones militares continuas y concertadas.

Los Estados terceros que hacen el reconocimiento de beligerancia, asumen la obligación de mantenerse neutrales en el conflicto. Esta obligación tiene su fundamento en el principio internacional de la no intervención en los asuntos internos de los Estados.

i) Los insurrectos. Esta figura nace en el derecho estadounidense y más tarde es adoptada por las convenciones de Derecho internacional americano, específicamente, en la Convención de la Habana (20 de febrero de 1928) sobre los "Derechos y deberes de los Estados en caso de guerra", artículo tercero.

La diferencia de los insurrectos con los beligerantes es en el grado de dominio, ya que los insurrectos sólo ejercen un control en un barco o en algunas plazas.⁹⁹

j) Los movimientos de liberación nacional. Son conflictos armados internacionales. La Declaración sobre la concesión de la independencia a los países y pueblos coloniales (resolución 1514) aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas materializó este concepto, que tiene como base el principio de la libre autodeterminación de los pueblos. Dicho principio establece la obligación de las metrópolis de abstenerse de hacer uso de la fuerza, con el fin de que sus colonias puedan llegar pacíficamente a la independencia. No constituye un requisito esencial el que los movimientos de liberación nacional tengan el control exclusivo de una parte del territorio. Ejemplos de ellos son la OLP (la Organización para la Liberación Palestina) y la SWAPO (la Organización Africana del Suroeste), quienes tienen el carácter de observadores internacionales en la ONU.

k) Los organismos internacionales no gubernamentales. "...Desempeñan un papel como sujetos de cierto tipo, con alguna personalidad frente a los Estados y otras instituciones internacionales, porque sirven de vehículo para acciones transnacionales que afectan o benefician a los sujetos principales, y en ocasiones -como en el caso de la Cruz Roja- son agentes activos para modificar ciertas normas internacionales, como las del llamado derecho humanitario, a veces se comportan como auténticos grupos de presión... es un elemento vigorizador para el progreso del Derecho --

99. Ortiz Ahú. Ob. cit. Página 51.

de gentes...¹⁰⁰

i) El individuo. El individuo tiene una personalidad internacional muy limitada y derivada. - Por regla general, en el orden internacional, el individuo no tiene facultades para exigir directamente sus derechos ante un órgano internacional, debe hacerlo a través del Estado del cual es nacional. Pero como toda regla general, tiene sus excepciones y éstas son en casos muy contados: en materia de derechos humanos y de delitos internacionales.

Debido a la humanización del derecho internacional moderno, el individuo ha adquirido personalidad internacional, lo que le hace sujeto de derechos y obligaciones en virtud de varios instrumentos internacionales. El individuo, en el orden internacional tiene una subjetividad activa y otra pasiva; la primera, consiste en un acceso directo a los órganos jurisdiccionales internacionales y la segunda, una responsabilidad por la comisión de delitos de carácter internacional que el derecho internacional establece.

La tendencia actual trata de incluir en este listado, a las empresas transnacionales, a las asociaciones o grupos de Estados, a la humanidad y a los países subdesarrollados, pero aún es muy discutible.

c) Las fuentes del Derecho internacional.

La palabra fuente proviene del latín *Fons*, que significa origen. El concepto de fuente del Derecho fué empleado por el maestro Du Pasquier en el siglo pasado, para significar aquellas formas en que surge o brota el Derecho.

El maestro Becerra Ramírez dice que "se entiende por fuentes las formas de manifestación del derecho internacional..."¹⁰¹

Como fuentes del Derecho internacional público, tenemos como punto de partida, de acuerdo con la doctrina internacional, las que señala el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia:

100. Sepúlveda. Loc. cit. Página 500.

101. Becerra Ramírez. Ob. cit. Página 30.

Artículo 38. "1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las --- controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

"a) las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;

"b) la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;

"c) los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas, y

"d) las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de --- las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59, y

"2. La presente disposición no restringe la facultad de la Corte para decidir un litigio *ex --- aequo et bono*, si las partes así lo convinieren."

Además de estas fuentes, existen otras: las resoluciones de los organismos internacio--- nales, la práctica de los organismos internacionales y algunas decisiones unilaterales de los Esta--- dos.

Los internacionalistas hacen una clasificación de las fuentes en: fuentes de *Hard Law* o --- derecho rígido y fuentes de *Soft Law* o derecho flexible. Dentro del *Hard Law* encontramos: Los tra--- tados, la costumbre, los principios generales del derecho, las decisiones judiciales y la equidad. --- En tanto que, son de carácter flexible o de *Soft Law*: La doctrina, las resoluciones de los organismos internacionales, la práctica de los organismos internacionales y algunas decisiones unilaterales de -- los Estados.

Las fuentes del Derecho internacional privado, podemos decir que para efectos didácticos, se clasifican en fuentes nacionales: los principios generales del derecho, y la ley, la jurisprudencia, - la costumbre, la doctrina y los actos administrativos locales y federales; y en fuentes internacio--- nes: los tratados y convenios internacionales, la jurisprudencia internacional, la costumbre interna--- cional, los principios generales del derecho, la doctrina, las resoluciones de organismos internacio--- nales y algunos actos o decisiones unilaterales de los Estados.

A continuación, haremos una breve explicación de cada una de las fuentes más importantes del derecho internacional:

1) Los tratados. Las convenciones o tratados internacionales constituyen una de las fuentes más importantes del Derecho internacional. A decir verdad, es difícil determinar cual es la fuente más importante entre la costumbre y los tratados pues, ambas tienen una importancia muy significativa. Los países que poseen un sistema de derecho escrito consideran que tienen mayor importancia los tratados, debido a que en virtud de constar por escrito son precisos y claros, y no constituyen un gran problema en casos de contradicción entre fuentes, pues basta con sólo analizar el tratado para extraer o entender su verdadero sentido. En cambio, para los países anglosajones la costumbre es más importante.

"Sin embargo, ...un tratado de alcance universal no puede ser derogado por una costumbre particular, una costumbre del derecho internacional general no puede ser derogada por el derecho convencional particular."¹⁰²

2) La costumbre. La costumbre es la fuente más antigua y se va formando paso a paso, -- con el transcurso del tiempo, se diferencia de la práctica en que esta sugiere el proceso formativo -- del derecho y la costumbre sugiere su acatamiento.

La costumbre necesita tiempo para ser considerada como norma internacional, aunque -- hay sus excepciones, y cuando la costumbre es repentina o emergente se la denomina costumbre -- savage, que significa salvaje.

De acuerdo con la teoría romana canónica, la costumbre consta de dos elementos¹⁰³ esenciales que son:

a) un elemento objetivo o material, *inveŕata consueŕudo* que consiste en la repetición de ciertos actos, en la constatación de ciertos usos o prácticas entre los Estados respecto de un mismo asunto y en el mismo sentido a través del tiempo; y

b) un elemento subjetivo o psicológico, *opinio juris sive necessitates*, la necesidad de que una mayoría de Estados la acepten y la acaten. En cuanto a la *opinio juris* se diferencia de la *opinio*

102. *Ibidem*, página 35.

103. *Ibidem*, página 33.

necesitates en que la segunda radica en la *ratio*, denota algo fáctico, en tanto que la primera, tiene conexión con lo jurídico.¹⁰⁴

No es necesario que la totalidad de los Estados acepten una costumbre para que esta se convierta en una norma consuetudinaria internacional, sólo basta con que la mayoría la acepte. En cambio, la minoría sí puede escapar a la obligatoriedad de la misma, pero siempre y cuando exprese su voluntad de no aceptar dicha norma, en forma expresa, clara, inequívoca.

En relación a lo anterior, la Corte Internacional de Justicia (en el caso de las Pesquerías anglo-noruegas) expresó lo siguiente: "Pero si de una manera expresa o por una actitud consistente e inequívoca, ha manifestado su voluntad de no someterse a una norma cuando todavía no ha asumido el carácter de norma obligatoria con respecto a dicho Estado, este último quedará fuera de su campo de aplicación."¹⁰⁵ Esto significa que, si un Estado expresa en forma clara e inequívoca su voluntad de no acatar una costumbre internacional antes de ser norma, no será obligatorio para este Estado el cumplimiento de la misma.

"La costumbre es obligatoria aún para los Estados recién creados, a menos que el nuevo Estado en forma clara e inequívoca se oponga a ella. De no ser así, el sistema jurídico internacional se dislocaría, ya que muchos de los principios torales del sistema de las relaciones internacionales, que son normas del *jus cogens*, tienen un origen consuetudinario, como serían los principios de no agresión, de no intervención en los asuntos que son esencialmente de la jurisdicción de los Estados, etcétera; no serían aplicados a los nuevos Estados, dejándolos en total vulnerabilidad."¹⁰⁶

3) Los principios generales del derecho. Son principios comunes a todos los sistemas jurídicos existentes en los diversos Estados,¹⁰⁷ son instrumentos que tiene el juzgador para resolver las controversias en caso de lagunas y son aplicables tanto al fondo de los asuntos como al procedimiento.¹⁰⁸ Como fuente del Derecho Internacional consisten en principios fundados en ideas jurí-

104. Sepúlveda. Ob. cit., página 29.

105. Becerra Ramírez. Ob. cit., páginas 33 a 34.

106. Idem, página 34.

107. Ver: Ortiz Ahlf. Ob. cit., página 34. Becerra Ramírez. Op. cit., página 49.

108. Becerra Ramírez. Idem.

cas generales aplicables a las relaciones entre Estados, siendo comunes a todos los sistemas legales y a los principios fundamentales de cada uno de los diversos derecho internos. Tenemos como ejemplos de ellos a: el principio de que nadie puede ser juez en su propia causa, la ley especial deroga a la general, la ley posterior deroga a la anterior, nadie puede transmitir a otro más derechos de los que él mismo posee, el principio de la buena fe, el principio de la cosa juzgada, la prohibición del abuso del derecho, etcétera.

Los principios generales del derecho tienen una importancia tan grande en el campo del derecho internacional ya que, no sólo se limitan a la resolución de controversias en los casos en que no hay una disposición jurídica aplicable (salvación de lagunas), sino que además proporcionan las bases jurídicas de los tratados y de la costumbre, y sirven como instrumentos para una mejor interpretación y aplicación de los mismos.¹⁰⁹

4) Las decisiones judiciales. Su carácter es más bien auxiliar. En la actualidad, la jurisprudencia internacional es una fuente de gran importancia en el campo del moderno derecho internacional. Y aunque su ámbito de aplicación no es muy amplio, y tampoco estrictamente obligatorio, aunado a otros elementos de derecho y de hecho pueden llegar a determinar la regla aplicable al caso específico.

El artículo 59 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia señala que las decisiones de la Corte no son obligatorias sino para las partes en litigio y respecto del caso que ha sido decidido.

5) La doctrina. Es una fuente esencialmente subsidiaria, no independiente, es decir, requiere de otros elementos para llegar a constituirse como una verdadera fuente del Derecho internacional.

El maestro Sepúlveda¹¹⁰ considera que la doctrina se incorpora al derecho consuetudinario y a la jurisprudencia: "El jurista internacional deduce reglas consuetudinarias de una coincidencia o acumulación de prácticas; surge además para asistir a la transición del uso de la costumbre legal

109. Ver: Sepúlveda; loc. cit., página 105. Ortiz Alf; ob. cit., página 34. Becerra Ramírez. Loc. cit., página 49.

110. Sepúlveda, op. cit., páginas 107 a 108.

y fortifica la *opinio juris*."¹¹¹

De acuerdo con el inglés Schwarzenweger, las tres tareas de la doctrina son: uno, el análisis y la sistematización; dos, la interpretación funcional; y tres, la crítica y la planeación constructiva. Si se satisfacen estos requerimientos, la doctrina es importante para el desenvolvimiento del derecho internacional.¹¹²

"El valor de una doctrina es relativo, pues depende de la oportunidad en que se expide, de la categoría del autor, de los principios que engendra, de la institución a la que se refiere y de la continuidad con que se siga, pero aun en su expresión menor ella representa un espíritu pionero, un entusiasmo creativo y una visión generosa y constructiva, que provoca esfuerzos concomitantes."¹¹³

6) Las resoluciones y prácticas de los organismos internacionales. A las resoluciones también suele llamárseles declaraciones o recomendaciones. Las resoluciones no están clasificadas ni jerarquizadas. El maestro Sepúlveda¹¹⁴ nos hace ver que, una resolución obtenida con la aquiescencia de los Estados en una conferencia internacional, equivale a un acto ejecutivo obligatorio para el Estado que lo suscribe, si de ahí se derivan obligaciones también ejecutivas. La resolución o declaración tiene la naturaleza de una formulación jurídica, evidencia de derecho internacional consuetudinario, cuando un gran número de países lo aprueban.

Por otro lado, el maestro Becerra Ramírez nos comenta que, aunque "la doctrina se inclina por considerar que si bien las resoluciones no son fuentes de derecho internacional, algunas, sobre todo las relativas a aspectos internos de la organización, tienen fuerza jurídica vinculatoria."¹¹⁵

Las prácticas de los organismos internacionales constituyen el tratamiento que las naciones dan respecto a algún asunto, y aunque no son de carácter obligatorio, algunas naciones las aceptan por cuestiones de conveniencia llegando algunas veces a constituir una fuente de Derecho internacional, de carácter subsidiario. Un ejemplo claro es la exención fiscal a los miembros del cuerpo diplomático.

111. *Idem*, página 107.

112. Citado por Sepúlveda. *Ob. cit.*, página 108.

113. Sepúlveda. *Lec. cit.*, página 108.

114. *Idem*, página 110.

115. Becerra Ramírez. *Ob. cit.*, página 51.

La importancia de las resoluciones y de las prácticas de los organismos internacionales para el derecho internacional radica en que, en un momento dado, pueden ser útiles para determinar el alcance de una norma dada, o de una naciente de derecho internacional que está en proceso de formación, e incluso, puede constituir un acto preparatorio de un tratado.

7) Algunos actos unilaterales de los Estados. Actualmente, ya no hay resistencia en la doctrina para aceptarlos como fuentes del derecho internacional. Se clasifican en dependientes y autónomos. Los dependientes, como su nombre lo indica, para producir efectos jurídicos dependen de la realización de otros actos unilaterales o multilaterales. En cambio, los autónomos producen efectos jurídicos por sí mismos, no dependen de la realización de otros actos para tener consecuencias de derecho pero, necesitan que cumplan con tres requisitos: 1) el de capacidad, esto es, que el acto debe ser realizado por una persona facultada para ello (de acuerdo con la Convención de Viena, artículo 7), debe emanar de un órgano estatal competente. 2) El requisito de fondo, significa que el Estado que realiza el acto unilateral, tenga la voluntad de obligarse en virtud de dicho acto; y 3) el requisito de forma, consistente en la expresión de la voluntad del Estado que emite el acto, de una manera clara.

"Tradicionalmente, la doctrina reconoce como actos jurídicos unilaterales autónomos a la notificación, el reconocimiento, la protesta, la renuncia y la promesa."¹¹⁶

8) La equidad. La equidad es la aplicación de la justicia al caso concreto. Es uno de los instrumentos más importantes del juzgador para la resolución de controversias tanto a nivel interno como internacional. En el Caso de la Corte Internacional de Justicia, su Estatuto la faculta para aplicar la equidad con el fin de interpretar debidamente tratados y costumbre internacional, o para cubrir algunas lagunas en ellos.

d) El Derecho internacional tributario.

Ya desde el primer capítulo señalamos los problemas que pueden originarse por el ejercicio arbitrario de la potestad tributaria de los distintos Estados soberanos que conforman la comuni-

116. Ortiz AHF. Ob. cit. Página 37.

dad internacional y la necesidad existente de un ordenamiento jurídico que regulase el ejercicio de dicha atribución soberana. Es en virtud de lo anterior que, surge una nueva rama del derecho que -- intenta regular dichas relaciones: El derecho internacional tributario o derecho tributario internacional. Como acertadamente afirma el maestro Udina, "la idea de un Derecho tributario internacional -- rompe, pues, el principio de la omnipotencia fiscal de cada Estado, para lograr la coexistencia entre los diferentes sistemas tributarios, y alcanzar una mayor justicia impositiva."¹¹⁷

La doctrina aún no se pone de acuerdo en su denominación y así por ejemplo, el maestro Dino Jarach le denomina derecho tributario interestadual y agrega que "...propiamente es un derecho internacional que se refiere a la materia tributaria..."¹¹⁸ Por otra parte, los doctrinarios Udina¹¹⁹ y Buhler¹²⁰ le denominan derecho internacional tributario, etcétera. Pero independientemente de la denominación que se le asigne es evidente que tiene mucho que ver con el derecho internacional en -- razón de los sujetos destinatarios.

El maestro José Forns lo define de la siguiente manera: "...el Derecho tributario internacional no será sino el conjunto de normas que regulan las relaciones tributarias de cada Estado frente a las propias de los otros Estados, respecto a hechos o sujetos que caen a la vez en el ámbito de más de una jurisdicción fiscal. Son normas que, nacidas en el ámbito internacional, se adoptan en el ordenamiento interno para delimitar las relaciones tributarias propias de cada Estado, cuando éstas -- recaen sobre hechos que se generan en la órbita de un Estado y se cumplen o relacionan con la órbita de otro distinto y, por tanto, pudieran verse, de acuerdo con los principios estatuarios del primero, sometidos a su propio y exclusivo ordenamiento, a la vez que, por idénticos motivos podrían caer de plano, dentro de la acción tributaria del segundo Estado..."¹²¹

Como fuentes del derecho internacional tributario, tenemos a todas las fuentes de dere--

117. Citado por Forns. Ob. Cit. Pág. 11.

118. Citado por Godoy, Norberto J. Teoría General del Derecho Tributario (Aspectos esenciales). Buenos Aires, Argentina. --- Editorial Abeledo-Perrot. 1992. Página 83.

119. Citado por Forns. Loc. Cit. Página 9.

120. Citado por Villegas. Ob. Cit. Página 481.

121. Forns. Ob. Cit. Página 11.

cho internacional anteriormente mencionadas y analizadas. Pero, evidentemente, de entre ellas sobresalen por su especial importancia los tratados internacionales (bilaterales o multilaterales) y las normas dictadas por las comunidades supranacionales.

Es así, como dentro del Derecho internacional tributario tenemos, en sentido estricto, las fuentes siguientes:¹²²

a) Los tratados colectivos de derecho internacional tributario. Son acuerdos y convenciones que establecen los Estados para regular aspectos tributarios comunes, de entre los que figuran los referentes a la evasión fiscal .

b) Los tratados de doble imposición. Su finalidad es evitar la incidencia simultánea de potestades tributarias respecto a un mismo sujeto y respecto de una misma causa o semejante.

c) Las normas dictadas por las comunidades supranacionales y de derecho internacional común.

2. Los Tratados internacionales.

En el orden internacional existen dos instrumentos fundamentales que rigen el procedimiento a seguir en la celebración de tratados internacionales y son La Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969 y La Convención de 1986 sobre Tratados Celebrados entre Organismos Internacionales o entre Organismos Internacionales y Estados. Estudiaremos el primer instrumento por ser el que nos atañe al estudio en cuestión.

a) Concepto y clasificación

De acuerdo con la Convención de Viena, "a) Se entiende por tratado, un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento público o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación." (Artículo 10. a.)

De acuerdo con este precepto, cualquier ente que tenga el carácter de Estado puede cele-

122. Villegas. Loc. Cit. Página 482.

brar tratados internacionales, sea o no miembro de las Naciones Unidas.

No importa la denominación que se dé al tratado, lo que importa es su esencia, su contenido, la denominación, en este caso es meramente accidental. La Convención de Viena va a regularlos.

Así, por ejemplo, se sujetarán a la presente Convención los llamados "*executive agreements*" o convenios ejecutivos, que consisten en tratados con un procedimiento de celebración más sencillo a nivel internacional y que no necesita de la aprobación del Senado, basta con la firma del titular del Ejecutivo Federal; y en este caso, el Estado se obliga con la simple firma o con un canje de notas. Otra figura que también puede ser regulada por este instrumento internacional es el "*Congressional Agreement*", que son aquellos que realiza el Congreso quien da una especie de "carta en blanco" al Presidente, y le señala un término de noventa días para devolverlo al mismo y éste decide si se acepta o no.

En la doctrina, es muy discutible la existencia de los "*executive agreements*", ya que se considera que es muy peligroso el otorgamiento de esa facultad al Ejecutivo Federal pues implica un poder muy amplio, por lo que, muchos autores se pronuncian por que también los convenios ejecutivos se sometan a la aprobación del Senado o del Congreso.

b) Etapas de celebración de un tratado.

Las etapas que se siguen para la celebración de un tratado son:

- a) La negociación;
- b) la adopción del texto;
- c) la autenticación del texto, y
- d) la manifestación del consentimiento en obligarse por un tratado.

La negociación consiste en un acuerdo común de las partes respecto al clausulado del tratado a celebrar. Las negociaciones se llevan a cabo por la vía diplomática.

La adopción del texto. Es el paso siguiente a la negociación. Una vez que se negoció se procede a adoptar el texto del tratado como el definitivo. Para la adopción de un tratado es necesaa-

rio que sea por ambas partes, si son bilaterales y en el caso de los tratados multilaterales (en una conferencia internacional) se está, en principio, a lo que señalen las partes contratantes, y en su defecto, deberá ser adoptado por cuando menos las dos terceras partes presentes y votantes (artículo 90.).

La autenticación del texto. Es un procedimiento en el que se señala como definitivo el texto de un tratado, certificándose que ese es el correcto y auténtico. La regla general señala que para la autenticación de un texto se estará primero al procedimiento convenido por las partes, y a falta de éste, se señalan como formas de autenticación: la firma, la firma *ad referendum* o la rúbrica puesta por los representantes de los Estados contratantes en el texto del tratado o en el acta final de la conferencia en la que figure el texto (artículo 10).

En la manifestación del consentimiento en obligarse por ese tratado, los Estados contratantes adquieren la responsabilidad por incumplimiento del mismo y además, previo a la entrada en vigor del tratado, adquieren la obligación de abstenerse de realizar actos que frustren el objeto y fin del tratado del cual sean parte. Las formas de manifestación son: la firma, el canje de instrumentos que constituyen un tratado, la ratificación, la aceptación, la aprobación, la adhesión o cualquier otra forma convenida. Estas están sujetas a elección de los Estados negociadores quienes acordarán a cuál de todas estas formas de manifestación de la voluntad le darán efectos jurídicos (artículos 10. b, y 11 a 18).

En el momento en que se firma, se ratifica, se acepta, se aprueba o se adhiere a un tratado, el Estado parte puede formular una reserva. "Se entiende por reservas una 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 él, con el objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado." (artículo 10. d) En resumen, reserva es la oposición que hace un Estado respecto de uno o varios artículos o cláusulas de un tratado con el objeto de que no se le aplique en una forma determinada. El objeto de la reserva es permitir que los Estados puedan participar en un tratado internacional sin que se les aplique determinadas disposiciones estipuladas o en dado caso, que se les pueda aplicar pero en los términos expre-

sados en sus reservas, para salvaguardar algunos intereses del Estado que formula la reserva o para no contradecir alguna disposición de derecho interno fundamental.¹²³

Las reservas, para su aceptación, deben reunir ciertos requisitos:

- 1) No deben estar prohibidas expresamente por el tratado,
- 2) estar dentro de las permitidas por el tratado, o
- 3) en su defecto, no ser contrarias al objeto y fin del tratado en cuestión.

Existen varios momentos en los cuales se pueden formular reservas: en el tratado mismo, es muy excepcional por lo que se considera que más bien es una disposición del tratado que una reserva; en el momento de la firma, muy común en los tratados multilaterales, se hacen constar en un protocolo anexo; en el momento del cambio de las ratificaciones, lo que conduce a nuevas negociaciones con la diferencia de que, en este caso, hay una aprobación y una ratificación en forma anticipada; y por último, se pueden formular en el momento de adhesión a una convención multipartita. Al final del texto del tratado debe hacerse constar las reservas señalándose si fueron aceptadas o no, por quienes y respecto de cuales artículos.

Las reservas pueden retirarse en cualquier momento, al igual que las objeciones a las mismas (artículos 19 a 23).

c) Organos estatales competentes

La adopción o la autenticación del texto de un tratado o la manifestación del consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado, se debe realizar por medio de sus representantes. La convención establece dos supuestos: el primero, consiste en que estos actos sean realizados por personas facultadas en virtud de sus funciones:

a) Para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado, los jefes de Estado, jefes de gobierno y ministros de relaciones exteriores.

b) Para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentra acreditado, los jefes de la misión diplomática.

123. Becerra Ramírez. Ob. Cit. Página 42.

c) Para la adopción del texto de un tratado en una conferencia internacional, los representantes acreditados por los Estados ante dicha conferencia.

El segundo supuesto, se refiere a el caso en que ninguno de los funcionarios anteriores lo realicen, por lo que, para tener la certeza de que las personas que se ostentan como representantes están facultados para ello, se les exige la presentación de plenos poderes o en su defecto, se puede deducir 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 - (artículo 7o.).

"Se entiende por 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 el tratado, o para ejecutar cualquier otro acto con respecto a un tratado." (Artículo 1o. c).

d) **Entrada en vigor y aplicación provisional.**

Un tratado entra en vigor en la manera y fecha que en él se disponga o como lo acuerden los Estados negociadores, y en caso de no haber disposición o acuerdo alguno, entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse — por el tratado. Se puede acordar entre ciertos países que el tratado entre en vigor en menos tiempo y con ciertas modalidades, siempre y cuando así lo autorice el tratado (artículo 24).

En el caso de los Estados que se adhieren a un tratado que ya ha entrado en vigor, lo que acontece es de que el tratado al que se adhirió entrará en vigor para el nuevo Estado contratante, a partir del momento en que manifieste su consentimiento, salvo que en el tratado se disponga otra — cosa.

La práctica de las Naciones Unidas exige que para que un tratado entre en vigor, debe, — cuando menos una tercera parte de los países negociadores, haber depositado sus instrumentos de ratificación y haber transcurrido un cierto plazo -que por lo general es de treinta días-, de acuerdo —

con la materia y las circunstancias, contado a partir de que se deposite el último instrumento del mismo.

Si el propio tratado lo dispone o bien, si los Estados negociadores lo convienen, el tratado se puede aplicar provisionalmente, ya sea todo o en una parte, previo a su entrada en vigor. Esta aplicación provisional respecto a un Estado, puede terminar en el momento en que este notifique a los demás Estados contratantes, entre los cuales también se aplica provisionalmente, su intención de no llegar a ser parte en el mismo (artículo 25).

e) Observancia y aplicación de los tratados

La observancia de los tratados está consagrada en el artículo 26 de la Convención de Viena que señala lo siguiente:

"Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buen fe."

Esto es lo que se conoce como el principio del "*pacta sunt servanda*". Este principio es de vital importancia en el Derecho internacional, constituye la columna vertebral del Derecho de los tratados pues, la única forma en que los tratados funcionen es que sean cumplidos de buena fe.

La obligación de cumplir un tratado es ineludible y su incumplimiento trae como consecuencia que el Estado incurra en responsabilidad. No se puede en ningún momento invocar disposiciones de derecho interno como forma de justificación por el incumplimiento de un tratado; salvo, en los casos de la existencia de una contravención a normas fundamentales de derecho interno, en la que las violaciones sean manifiestas y evidentes, será posible solicitar la nulidad relativa de un tratado (artículo 27).

"Las disposiciones de un tratado no obligarán 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 dependa del tratado o conste de otro modo." (artículo 28).

En pocas palabras significa que, los tratados rigen situaciones para el futuro y no situaciones pasadas. Rige el principio de la irretroactividad.

"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." (Artículo 29).

Es decir, en principio, un tratado tiene efectos jurídicos en la totalidad del territorio de los Estados partes, salvo que las partes dispongan otra cosa.

La Convención de Viena reconoce la supremacía que tienen las obligaciones contraídas por los Estados miembros de la ONU en relación con las diversas obligaciones que contraen en virtud de la celebración de otros tratados.

Por otro lado, la misma Convención establece tres supuestos respecto a la aplicación de tratados sucesivos en una misma materia (artículo 30):

a) Cuando un tratado especifica que está subordinado a uno anterior o posterior, o que no es incompatible con él, se considerará que prevalecen las disposiciones del segundo tratado.

b) Cuando los tratados sobre una misma materia no regulan de forma específica sus relaciones jerárquicas, se entenderá que prevalecen las disposiciones posteriores, en todas las disposiciones que sean incompatibles. En este caso se aplica el principio de que el tratado posterior deroga al anterior.

c) Cuando existen tratados referentes a la misma materia, pero las partes no son las mismas se determina que "las relaciones entre Estados que sean parte en ambos tratados se regirán por el tratado posterior en las disposiciones que sean incompatibles con el tratado anterior"¹²⁴; y si se dan "relaciones entre un Estado que sea parte en un tratado y otro que sea parte en ambos tratados, se regirán por el tratado en el que ambos sean parte."¹²⁵

h) Interpretación

La regla general para la interpretación de los tratados es la que se encuentra en el artículo 31:

"1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de

124. Ortiz Ahlf. Ob. Cit. Página 20.

125. Idem.

atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

"2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluido 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 los 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."

Para la interpretación de un tratado se deben de tomar todos y cada uno de los elementos que lo componen o que le dieron origen: el texto literal con el sentido corriente de los términos y el contexto escrito; el objeto y el fin del tratado; y el contexto político o social o económico consistente en una serie de circunstancias, acuerdos previos y posteriores a la celebración del tratado entre las partes, las intenciones de las partes y sus conductas, las actas, las discusiones y conferencias internacionales celebradas con motivo de la celebración del tratado, etcétera. En verdad, resulta difícil -- hacer una justa y correcta interpretación de los tratados internacionales, ya que como siempre cambian las circunstancias políticas y socioeconómicas existentes durante la firma de un tratado sucede que al hacer la interpretación, el cambio del contexto constituye una barrera para su interpretación. -- (Ver el artículo 32).

Los tratados autenticados en dos o más idiomas se sujetan, para su interpretación a las --

disposiciones siguientes (artículo 33):

a) El texto de un tratado hará igualmente fe en cada uno de los idiomas en los que haya sido autenticado, salvo que se establezca en el tratado o dispongan las partes que uno de los textos va a prevalecer en caso de discrepancia.

b) El tratado puede disponer o las partes pueden convenir que sea considerado como texto auténtico, alguna versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto.

c) Existe la presunción de que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

g) Modificación y enmienda

"En el régimen de la Convención de Viena la enmienda se concibe como el cambio en alguna o algunas de las disposiciones del tratado que afecta a todos los Estados parte. En cambio, la modificación se refiere a un acuerdo celebrado entre algunas de las partes, para modificar el tratado respecto de ellas, exclusivamente."¹²⁸

Para la realización de una enmienda se necesita el acuerdo entre las partes y que el procedimiento de elaboración de una enmienda se ajuste al procedimiento general que se establece para la celebración y entrada en vigor de los tratados, salvo que se pacte otra cosa (artículo 39).

Las propuestas de enmienda se deben de notificar a todas las partes quienes tienen el derecho de participar expresando su punto de vista y la acción a adoptar, y en la negociación y celebración del acuerdo de una enmienda. Constituye una facultad discrecional de las partes, el aceptar o no una enmienda, y en el caso de rechazar la enmienda, los Estados partes que no la hubieran aceptado, se regirán por el texto original. En el caso de los Estados que se incorporan a un tratado por medio de la adhesión, después de la entrada en vigor de una enmienda, sino manifiestan su intención de rechazar la enmienda, serán parte del tratado enmendado, excepto en sus relaciones con los Estados que no hayan aceptado la enmienda, y en ese caso se regirán por lo dispuesto en el

¹²⁸ *Ibidem*, página 22.

texto del tratado original (artículo 40).

En la teoría europea se necesita el consentimiento de todos los Estados, y en cambio en la teoría latinoamericana se requiere la mayoría calificada (dos terceras partes) para que se realice la enmienda.

En el caso de la modificación de los tratados multilaterales consistente en la realización de acuerdos que cambien las relaciones entre algunas de las partes (artículo 41), se requiere que la modificación esté prevista o en su defecto, no esté prohibida por el tratado a condición de:

a) "Que la modificación no afecte el disfrute de los derechos que a otras partes concede el tratado, ni el cumplimiento de sus obligaciones.

b) "Que las disposiciones cuya modificación se solicita no sean incompatibles en la realización del objeto y fin del tratado en su conjunto.

"Las partes interesadas deberán notificar a las demás su intención de celebrar el acuerdo y la modificación propuesta."¹²⁷

h) Validez y nulidad

"La validez de un tratado o del consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado no podrá ser impugnada sino mediante la aplicación de la presente convención." (artículo 42 párrafo 1). Significa que sólo se podrá impugnar la validez de un tratado deberá hacerse con fundamento en alguna de las hipótesis que contempla la Convención de Viena para la nulidad de los tratados.

La presente Convención contempla dos tipos de nulidades, según sea el caso: una nulidad absoluta y una nulidad relativa. El maestro Gómez Robledo dice que es absoluta cuando la nulidad es inmediata y reduce a la nada el acto jurídico en el momento de hacer, es oponible *erga omnes*, y no desaparece ni por confirmación ni por prescripción. Y es relativa, cuando carece de estas características.¹²⁸

Las causas de nulidad son las siguientes:

1) El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido --

127: *Idem*, página 23.

128. Citado por Becerra Ramirez. *Loc. Cit.* Página 45.

manifestado en violación a una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegada por dicho Estado como vicio del consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

"Este precepto resulta de la diferencia entre la competencia de un Estado para conformar su voluntad en las relaciones internacionales y la competencia interna para dar a conocer esa voluntad."¹²⁹

En unos países se reúnen estas dos competencias en un solo órgano, pero en otros como México, el Presidente de la República tiene la competencia para celebrar un tratado, mientras que la ratificación, en el sentido internacional corresponde originalmente solo al Presidente, pero en el contexto constitucional es facultad del Senado. Y sin la aprobación de este órgano, el tratado no tiene validez.¹³⁰

Artículo 133 Constitucional. "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, ..."

Artículo 5o. de la Ley sobre la celebración de tratados. "La voluntad de los Estados Unidos Mexicanos para obligarse por un tratado se manifestará a través de intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del Instrumento de ratificación, adhesión o aceptación, mediante las cuales se notifique la aprobación por el Senado del tratado en cuestión."

El artículo 46 de la Convención define qué se entiende por una violación manifiesta: "Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe." De modo que sólo en este caso será posible que un Estado pueda incumplir un tratado, como excepción al principio internacional que dice que "Nada ni nadie puede alegar asuntos de orden interno para dejar de cumplir con las normas interna-

129. Velázquez Huber, Roberto. *Tratados internacionales, el ordenamiento jurídico interno y la práctica en México*. 1a. edición, México. Memoria del XIII Seminario Nacional de Derecho Internacional privado. Editado por la UNAM. 1992. Página 167.

130. *Idem*, página 169.

cionales." Se plantea la posibilidad de que en un momento dado pueda prevalecer la norma interna sobre una de derecho internacional en el caso de que haya una contradicción obvia y manifiesta y -- esté en contra de una norma de carácter fundamental. ¿Cuándo es fundamental? Esto se califica -- mediante un arbitraje internacional. La consecuencia que acarrea es una nulidad absoluta.

La maestra Ortiz nos señala que "un Estado pierde el derecho a alegar esta causal si ha -- convalidado expresamente que el tratado es válido o se ha comportado de manera tal, que se deduz-- ca su conformidad con el tratado."¹³¹

2) En el caso de una restricción específica a los poderes de un representante para mani-- festar el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado determinado, siempre que la res-- tricción haya sido notificada con anterioridad a la manifestación de ese consentimiento, a los demás Estados negociadores. En este caso se da una nulidad relativa, que puede ser convalidada por una manifestación de consentimiento por parte del Estado afectado (artículo 47).

El Estado representado tiene la obligación de notificar anticipadamente hasta donde se --- puede comprometer el negociador; y en el poder está el límite de la capacidad que otorga a su re-- presentante, y por lo tanto, si el representante se excediese en sus facultades sólo estaría afectado de nulidad lo actuado en exceso y no la totalidad de sus actos.

3) El error. Se define al error como la falta de adecuación de la idea de una cosa en rela-- ción con la realidad de la misma. Un error en la celebración de un tratado puede dar origen a una -- nulidad, pero no cualquier error, sino un error fundamental, esencial, determinante para expresar la voluntad de obligarse por un tratado. Si fuese un error no esencial, lo que procedería sería una rec-- tificación, como acontece en los casos de errores de redacción o de texto.

El artículo 48 de la Convención dice: "Un Estado podrá alegar un error en un tratado como vicio de su consentimiento en obligarse por el tratado si el error se refiere a un hecho o a una situa-- ción cuya existencia diere por supuesta ese Estado en el momento de la celebración del tratado y -- constituyera una base esencial de su consentimiento en obligarse por el tratado."

4) El dolo. Artículo 49: "Si un Estado ha sido inducido a celebrar un tratado por la conduc-- ta fraudulenta de otro Estado negociador, podrá alegar el dolo como vicio de su consentimiento en -
131. Ortiz Ahf. Ob. Cit. Página 24.

obligarse por el tratado."

El dolo consiste en una serie de actos tendientes a hacer caer en el error a alguien, es intencionado, es decir, existe la voluntad de hacer caer en el error a alguien. La sanción es una nulidad absoluta con el fin de castigar a esa conducta negativa. No es convalidable y no admite excepciones, de lo contrario, implicaría premiar la conducta fraudulenta de un Estado.

5) La corrupción del representante de un Estado. Se encuentra contemplada en el artículo 50 de la Convención: *"Si la manifestación del consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado ha sido obtenida mediante la corrupción de su representante, efectuada directa o indirectamente por otro Estado negociador, aquél Estado podrá alegar esa corrupción como vicio de su consentimiento en obligarse por el tratado."* Tampoco es convalidable.

6) El artículo 51 da otra causa de nulidad que consiste en la obtención de la manifestación del consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado, a través de la coacción sobre su representante, por amenazas en contra de su persona únicamente. En este caso, a la expresión del consentimiento se le quitará todo efecto jurídico que se le quiera dar en el tratado.

La coacción invalida automáticamente un tratado, sólo que debe ser sobre la persona del representante. Si fuere en contra de la familia del mismo u otra persona, se debe de estudiar si esa coacción motivó a que el representante expresara su aceptación de contratar y/o firmar en un tratado.

7) La coacción sobre un Estado por la amenaza o por el uso de la fuerza en violación de los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas.

Será nulo todo tratado cuya celebración haya sido obtenida por medio de la amenaza o uso de la fuerza, en contravención a los principios de derecho internacional y de la carta de la ONU que pregona el no uso de la fuerza armada.

"Artículo 52. Es nulo todo tratado cuya celebración se haya obtenido por la amenaza o el uso de la fuerza en violación de los principios de derecho internacional incorporados en la carta de las naciones unidas."

"El artículo 52 establece como sanción una nulidad no subsanable y susceptible de ser ---

planteada por cualquier Estado interesado, aunque no haya sido víctima de coacción. La redacción del artículo es tan amplia que cubre incluso la posibilidad de que el tratado sea nulo aun cuando la fuerza no se haya dirigido contra un Estado parte del acuerdo, como sucedió en el caso del Tratado de Munich, que se obtuvo mediante la amenaza de la fuerza contra Checoslovaquia aunque ésta no fue técnicamente parte del acuerdo.¹³²

8) Porque el tratado esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general (*jus cogens*). "Artículo 53. *Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter.*" En este caso, las consecuencias que origina la nulidad de tratados que están en oposición a una norma de *jus cogens* se tienen que eliminar y en lo posible, los Estados deben ajustar sus relaciones a la nueva norma de *jus cogens*.¹³³

El *jus cogens* constituye una norma de derecho internacional general y encuentra su origen en la costumbre internacional independientemente de que ésta haya sido anteriormente, incorporada a algún instrumento de derecho internacional, como acontece con las normas contenidas en la Carta de San Francisco.

La Convención de Viena establece como sanción la nulidad absoluta. Como ejemplos de normas de *jus cogens* están: la no agresión, la solución pacífica de controversias, la soberanía permanente sobre los recursos naturales, la prohibición del uso de la fuerza, el respeto a los derechos humanos, etcétera.

La Convención de Viena reconoce que el derecho internacional va evolucionando y en virtud de ello, las normas de *jus cogens* pueden variar de una época a otra e ir desapareciendo unas y surgiendo otras, por lo que, no señala cuáles son las normas de *jus cogens*, deduciéndose entonces que, lo serán las que se encuentren vigentes en ese momento.

132. *Idem*, página 27.

133. *Idem*, páginas 28 a 29.

En principio, todo tratado nulo carece de fuerza jurídica (artículo 69). El efecto invalidante se da desde el inicio, y en virtud de lo anterior, todo Estado que sea parte, puede exigir que en sus relaciones mutuas se restablezca dentro de lo posible, la situación que había existido si no se hubieran ejecutado actos en relación con el tratado.

En el caso de los actos realizados de buena fe, antes de alegarse su nulidad no resultan ilícitos por el sólo hecho de declararse la nulidad del tratado.¹³⁴

Como afirma el maestro Michael Akehurst¹³⁵, las consecuencias de la invalidez varían según la naturaleza de la causa de invalidez. En los casos de los artículos 8 y 51 a 53, los vicios son tan graves que el tratado es nulo o la manifestación del consentimiento en obligarse por el tratado no surte efectos jurídicos, lo que equivale a lo mismo.

De acuerdo con los artículos 46 a 50, los vicios son menos graves y el Estado interesado sólo podrá alegar el vicio que invalida el tratado, por lo que parece que el tratado es anulable y no nulo; esto es, que el tratado va a valer hasta en tanto un Estado no impugne su validez. El derecho a formular tal pretensión puede perderse en ciertas circunstancias (artículo 45).

En concordancia con los artículos 65 a 68, las partes que invoquen la invalidez de un tratado, antes de tomar alguna medida (salvo ciertas excepciones), deben notificarlo a las otras partes y darles tiempo para que las mismas formulen sus correspondientes objeciones.

Si en doce meses no se logra un arreglo respecto a la controversia surgida como consecuencia de la formulación de objeciones, el Tribunal Internacional de Justicia estará facultado para conocer y resolver la controversia resultante del caso de una norma de *ius cogens*; o en su caso, se pueden ir a una Comisión Especial de Conciliación facultada para conocer y resolver el caso concreto y con consentimiento de las partes de someterse a su jurisdicción.

1) Terminación y suspensión

Son fundamentalmente siete causas:

¹³⁴ Idem, página 29.

¹³⁵ Akehurst, Michael. Introducción al derecho internacional. 2a. Edición. España. Alenza Editorial. 1988. Versión española y notas de Manuel Medina Ortega; ediciones y bibliografía complementaria de Miguel de la Fuente Casarín. Págs. 142 a 143.

a) Por voluntad de las partes (Artículo 54). La suspensión o terminación de un tratado o el retiro del mismo tendrá lugar por disposición del tratado o, en cualquier momento con el consentimiento de todas las partes después de consultar a los demás Estados contratantes.

Como explica el maestro Sepúlveda, "los pactos internacionales terminan sus efectos por causas muy diversas y una de ellas emergen del mismo tratado, en tanto que otras aparecen a posteriori.

"Entre las primeras ha de mencionarse el término, la condición, la ejecución y la denuncia... Las segundas, la renuncia, el incumplimiento, la guerra, la extinción del sujeto, y, bajo ciertas circunstancias, la imposibilidad de realizar el objeto y el cambio radical de las circunstancias que motivaron el pacto."¹³⁸

Así, en un tratado las partes pueden convenir: la duración del tratado; la prorrogación del mismo mediante declaración expresa o en algunos casos, la operación de la tácita reconducción; el vencimiento del tratado una vez que haya transcurrido el plazo prefijado para su terminación y sin necesidad de noticia; su terminación una vez que se haya dado la condición resolutoria; o que en caso de la existencia de una condición suspensiva y ésta no se cumpla dentro del plazo que se hubiere fijado, se considere expirado el tratado que no llegó a manifestar efectos; o en el caso de los tratados dispositivos que expren en cuanto se cumpla el objeto; etcétera (ver artículos 57 y 58).

Artículo 55. "Un tratado multilateral no terminará por el solo hecho de que el número de partes llegue a ser inferior al necesario para su entrada en vigor, salvo que el tratado disponga otra cosa."

La Convención de Viena no aceptó la teoría del acto contrario que pregonaba que si para que un tratado entre en vigor se necesita de las dos terceras partes, cuando baje el número de los dos tercios entonces, el tratado terminará.

b) Por la celebración de un tratado posterior (artículo 59). El tratado anterior se considera que termina o se suspende cuando existen dos tratados sobre la misma materia, uno anterior y otro posterior, y cuando se desprenda del tratado posterior o conste de otro modo que esa es la inten-

138. Sepúlveda. Ob. Cit. Página 143.

ción de las partes, o bien cuando la aplicación del tratado anterior sea incompatible con el posterior.

c) Por una violación grave a un tratado (artículo 60). Se puede dar la terminación o la suspensión de un tratado como consecuencia de violaciones graves a un tratado como: un rechazo del tratado no admitido por la presente Convención, o la violación de una disposición esencial para la consecución del objeto o del fin del tratado.

Si es un tratado bilateral, la otra parte se encuentra facultada para solicitar la terminación del tratado; si es multilateral, los demás Estados tienen la facultad de solicitar que terminen sus relaciones con el Estado transgresor, dándose paso a una suspensión parcial o total, según sea el caso.¹³⁷

d) Por imposibilidad subsiguiente de cumplimiento de un tratado (artículo 61). El tratado puede terminar por la desaparición o destrucción del objeto indispensable para el cumplimiento del tratado. Pero, no se puede alegar esta causal si es resultado de una violación al mismo tratado o de otra obligación internacional por una parte respecto a otra.

e) Por el cambio fundamental de las circunstancias (artículo 62). La regla general es de que *"un cambio fundamental en las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes en el momento de la celebración de un tratado y que no fué previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado o retirarse de él"* o suspenderlo. Sin embargo, si se puede pedir la suspensión o la terminación de un tratado cuando: de la existencia de esas circunstancias dependa el consentimiento de las partes en obligarse por el tratado, y que el cambio modifique radicalmente las obligaciones que deben cumplirse en virtud del tratado.

La maestra Loretta Ortiz nos comenta que debido a que esta cláusula puede causar en un momento dado la desestabilización de los tratados, no se admite invocarla en los casos en que un tratado establezca una frontera o sea resultado de una violación por la parte que lo alega, o sea producto de una obligación nacida del tratado o de toda otra obligación internacional con respecto a cualquier otra parte en el tratado.¹³⁸

f) Por la aparición de una nueva norma de *jus cogens* (artículo 64). Un tratado termina "si -

137. Ortiz AHF. Ob. Cit. Página 30.

138. Idem.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

surge una nueva norma imperativa de derecho internacional general..." y al convertirse en nulo termina el tratado. El caso es de que el tratado es válido al inicio pero sobreviene su nulidad absoluta - debido a que aparece una nueva norma de *jus cogens*, con la que es incompatible y se tiene que dar por terminado, al ser nulo.

g) Por imposibilidad temporal de cumplir con el tratado (artículo 61). La suspensión de un tratado también se puede dar por su imposibilidad temporal de cumplir con el mismo. La suspensión es "...la exención a los Estados parte de no cumplir el tratado durante cierto período. Esta suspensión terminará cuando desaparezcan las causas que la motivaron."¹³⁹ Pero siempre que esté prevista o no esté prohibida en el tratado, no afecte el disfrute de los derechos de terceros o el cumplimiento de sus obligaciones, y que no sea incompatible con la realización del objeto y fin del tratado.

j) Denuncia o retiro.

"La denuncia es aquella declaración de voluntad -prevista en el pacto- que produce una parte para manifestar que hace uso del derecho de retirarse de ese convenio, sin responsabilidad."¹⁴⁰

Las condiciones para la denuncia son: que la manifestación de la denuncia se haga por medio de representantes legalmente autorizados y que el tratado permita la denuncia.

"Un problema resuelto por la Convención de Viena es el de la posibilidad de una denuncia o retiro de un tratado que no contenga disposiciones al respecto. Artículo 56. Sólo es posible cuando conste que fué la intención de las partes admitir esta posibilidad, o cuando esta posibilidad puede inferirse de la naturaleza misma del tratado. Bajo estos supuestos, el Estado que quiera denunciar el tratado o retirarse de él deberá dar aviso, por lo menos con 12 meses de anticipación, al resto de los Estados parte."¹⁴¹

139. *Ibidem*, página 31.

140. Sepúlveda. Ob. cit. Página 144.

141. Ortiz Aní. Loc. Cit. Página 29.

k) Principios que los rigen.

Los tratados internacionales se rigen esencialmente por tres principios:

1. *Pacta sunt servanda*. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido --- por ellas de buena fe. (artículo 26). Pregonara la santidad de los tratados y señala que los pactos de--- ben ser cumplidos. Este principio surge como una respuesta ante la incapacidad de las tesis de la --- autolimitación y de la voluntad colectiva de los Estados para explicar el fundamento del derecho in--- ternacional. La norma *pacta sunt servanda* nace ante una necesidad de mantener las relaciones pa--- cíficas entre los pueblos, para racionalizar las relaciones entre los diversos miembros de la comuni--- dad internacional, de ahí que se le considere una de los pilares fundamentales del derecho interna--- cional.

Este principio alcanza su máxima expresión con la escuela positivista, en donde Keisen --- asimila la hipótesis fundamental a la norma *pacta sunt servanda*, dándole una connotación de san--- tidad y consecuentemente de obligatoriedad, escapando así, el cumplimiento de la misma, de la vo--- luntad de los Estados.

2. *Res inter alios acta*. Los tratados sólo surten efectos entre las partes. "Un tratado no --- crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado sin su consentimiento." (Artículo 34). Significa --- que un tratado sólo surte efectos entre las partes y no respecto a terceros, por lo que no debe afec--- tarlos, ni beneficiarlos si no son parte. Pero como toda regla general, tiene sus excepciones y éstas --- se encuentran consignadas en los artículos 35 y 36: "Una disposición de un tratado dará origen a u--- na obligación para un tercer Estado si las partes en el tratado tienen la intención de que tal disposi--- ción sea el medio de crear la obligación y si el tercer Estado acepta expresamente por escrito esa --- obligación."

"Una disposición de un tratado dará origen a un derecho para un tercer Estado si con e--- llas las partes en el tratado tienen la intención de conferir ese derecho al tercer Estado o a un grupo --- de Estados al cual pertenezca, o bien a todos los Estados, y si el tercer Estado asiente a ello. Su --- asentamiento se presumirá mientras no haya indicación en contrario, salvo que el tratado disponga --- otra cosa."

3. *Rebus sic stantibus*. Funcionará el tratado si las cosas siguen permaneciendo como -- estaban en el momento de celebrar el tratado. La teoría general establece que existe implícitamente, una cláusula que señala que si sobreviene un cambio radical, imprevisto, el pacto o tratado se -- tendrá por disuelto (*Conventio omnis intelligitur rebus sic stantibus*). Por un lado está la santidad de los tratados de que no pueden dejar de cumplirse, y por otro lado, se encuentra este principio referido a la posibilidad de su incumplimiento, si cambian las circunstancias.

De acuerdo con la Convención de Viena no se acepta este principio, salvo que se cambie la esencia misma del tratado y siempre y cuando las partes lo hubieren previsto. No puede ser cualquier cambio, sino uno fundamental.

Este principio ha sido objeto de grandes discusiones debido a lo delicado de sus efectos, -- ya que ha conducido a situaciones generalmente desafortunadas y es por ello que "no existe actualmente autoridad para sostener que un tratado se extingue por la operación radical de esta cláusula, ...sólo en casos bien aislados y dentro de límites estrechos han considerado, para los efectos de una interpretación, el cambio vital de las circunstancias que rodean a un tratado..."¹⁴²

En la actualidad se considera que este principio sólo da lugar a un derecho a revisión del tratado por parte de un tribunal u organismo internacional, mas no a su incumplimiento. En sí, constituye propiamente una regla de interpretación a seguir para dar los efectos debidos a un tratado que no deja de tener valor por un cambio en las circunstancias, "sino porque ese cambio lleva a entender que el tratado no podría ya ser aplicado de una manera congruente..."¹⁴³

l) Su tratamiento en México.

"En términos generales, el derecho internacional delega al derecho interno el precisar ---- cuáles son las reglas para concluir un tratado. Firmado un tratado es el derecho internacional quien establece sus formas y efectos. Pero sólo el derecho constitucional puede decir bajo qué condiciones puede considerarse válido ese tratado."¹⁴⁴

142. Sepúlveda. Ob. Cit. Páginas 145 a 146.

143. Idem, página 146.

144. Velázquez Huber. Ob. Cit. Página 187.

En efecto, el sistema jurídico, que en México regula los tratados está integrado principalmente por:

a) La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Artículos: 133; 70 fracción I; 89 fracciones II, III y X; 15; 10 párrafo V; 117 fracción I; 102 párrafo III; y 104 fracción I-A y 105 fracción II incisos b) y c) y párrafo tres; y último del artículo 105.

b) La Ley Orgánica del Poder Judicial Federal (Artículo 110. fracciones I, II inciso a) y III).

c) La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (Artículo 28 fracción I).

d) Ley sobre la celebración de tratados.

e) La Ley reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución.

f) Los Reglamentos interiores de las diversas Dependencias del Ejecutivo (Ejemplo: el de la SRE, artículo 9o.).

En seguida, comentaremos los artículos más importantes de nuestra legislación interna:

Artículo 133 Constitucional. "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."

Artículo 4o. de la Ley sobre la celebración de Tratados, párrafo II. "Los tratados, para — ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el — Diario Oficial de la Federación."

Existen dos métodos para incorporar los tratados a los sistemas jurídicos internos: uno, — por incorporación automática y otro, por recepción especial.

a) Por incorporación automática. Los Estados señalan que los tratados constituyen ley del país, y por lo tanto el obligación de los tribunales internos el aplicarla.¹⁴⁵ No se exige algún acto normativo especial para la incorporación del tratado a la normatividad interna, y una vez que el tratado

145. Idem, página 190.

es obligatorio internacionalmente, y exigiendo eventualmente la publicación del mismo, éste se incorpora al sistema jurídico interno.¹⁴⁶

b) Por recepción especial. El tratado internacional requiere, para su incorporación al derecho interno, de un acto de producción normativa interna, ya sea, un decreto, una ley, una orden, etcétera.¹⁴⁷ Esto significa que, es necesario que una específica legislación nacional incorpore el tratado para que los tribunales puedan aplicar los preceptos contenidos en el mismo.¹⁴⁸

En el caso de México, se sigue el sistema de recepción automática ya que, una vez publicado el decreto aprobatorio del tratado por parte del Senado, se realiza la ratificación internacional y la publicación del tratado en el Diario Oficial de la Federación. El tratado se incorpora a nuestro derecho interno, se convierte en una ley que jerárquicamente está en el mismo nivel que una ley federal y debajo de la Constitución federal.

El Licenciado Jiménez de Aréchaga¹⁴⁹ señala que las normas de los tratados que han sido aprobados y ratificados por el Senado, adquieren el carácter de una ley federal, de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico; sin embargo, esto no significa que por ello se deban sujetar a normas de derecho interno para efectos de su entrada en vigor, su interpretación, su aplicación y su extinción, sino que deberán ser regidas por el derecho internacional, en virtud de que en sentido estricto, no es una ley sino un acto jurídico internacional; y la contravención a dichas normas implica una responsabilidad del Estado a nivel internacional.¹⁵⁰

"...En resumen un tratado no puede jurídicamente ser derogado en cuanto instrumento internacional, expresa o tácitamente por una ley interna, pero una ley incompatible con un tratado anterior, imposibilita la aplicación en la esfera interna, de este, sin perjuicio de la responsabilidad en --

146. Remón Brito, Antonio. Ob. cit. Páginas 58 a 70.

147. Ortiz AHJ. Comentarios sobre algunos problemas de derecho internacional público que plantean las Convenciones de derecho internacional privado. Memoria del XII Seminario Nacional de Derecho internacional privado. 1a. Edición. México. Editado por la UNAM. 1982. Página 172.

148. Velázquez Huber. Loc. Cit. Página 190.

149. Citado por Velázquez Huber. Idem, página 190.

150. Ortiz AHJ. Comentarios sobre algunos problemas de derecho internacional público que plantean las Convenciones de derecho internacional privado. Página 172.

que pueda caer el Estado." (Gros Espiell, Héctor).¹⁵¹

Artículo 76 de la Constitución federal: "Son facultades exclusivas del Senado:

"I. ..., aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión;"

Artículo 4o. párrafo I de la Ley sobre la celebración de tratados. "Los tratados que se sometan al Senado para los efectos de la fracción I del artículo 76 de la Constitución, se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictámen que corresponda. En su oportunidad, la resolución del Senado se comunicará al Presidente de la República."

Es una facultad del poder legislativo el aprobar los tratados internacionales. Esta facultad concedida al Senado, se estableció el 13 de noviembre de 1874 en unas reformas y adiciones hechas a la Constitución de 1857, en las que se reimplantó el bicameralismo. Anteriormente, en la época del sistema unicameral, fué facultad exclusiva de la Cámara de Diputados.

La reforma de 1874 estuvo inspirada en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica con la diferencia de que, la Constitución norteamericana exige el voto aprobatorio de los dos tercios del Senado y México sólo pide la simple mayoría.

Artículo 5o. de la Ley sobre la celebración de tratados. "La voluntad de los Estados Unidos Mexicanos para obligarse por un tratado se manifestará a través de intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del instrumento de ratificación, adhesión o aceptación, mediante las cuales se notifique la aprobación por el Senado del tratado en cuestión."

Artículo 89 constitucional. "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

"II. Nombrar y remover libremente a los secretarios del despacho, remover a los agentes diplomáticos y empleados superiores de Hacienda, y nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las Leyes;

"III. Nombrar los ministros, agentes diplomáticos y cónsules generales, con apro—

¹⁵¹ Citado por Velázquez Huber. Op. Cit. Página 180.

ción del Senado;"

"X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos; la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales."

Artículo 30. de la Ley sobre la celebración de tratados. "Corresponde al Presidente de la República otorgar Plenos Poderes."

Artículo 28 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. "A la Secretaría de Relaciones Exteriores corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

"I. Promover, propiciar y asegurar la coordinación de acciones en el exterior de las dependencias y entidades de la administración pública federal; y sin afectar el ejercicio de las atribuciones que a cada una de ellas corresponde, conducir la política exterior, para lo cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte;"

Artículo 60. de la Ley sobre la celebración de tratados. "La Secretaría de Relaciones Exteriores, sin afectar el ejercicio de las atribuciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, coordinará las acciones necesarias para la celebración de cualquier tratado y formulará una opinión acerca de la procedencia de suscribirlo y, cuando haya sido suscrito, lo inscribirá en el registro correspondiente."

De acuerdo con estos preceptos, el titular del Ejecutivo Federal tiene facultades muy amplias, en el orden internacional ya que, él es quien nombra y remueve a los órganos de las relaciones internacionales, a los ministros, agentes diplomáticos y cónsules generales; aún cuando comparte dicha facultad con el Senado o la Comisión Permanente, según sea el caso.

Artículo 15 constitucional. "No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país don-

de cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano."

"...Un tratado de nulo acuerdo a la Constitución mexicana, inclusive, a pesar de que el signatario estuviese constitucionalmente facultado para celebrar tratados, el objeto ilícito determinaría su nulidad absoluta..." ya que va en contra de principios de derecho internacional, ataca a los derechos humanos.¹⁵²

Artículo 18 constitucional párrafo V. "... los reos de nacionalidad extranjera sentenciados por delitos del orden federal en toda la República, o del fuero común en el Distrito Federal, podrán -- ser trasladados al país de su origen o residencia, sujetándose a los tratados internacionales que hayan celebrado para ese efecto. Los gobernadores de los Estados podrán solicitar al Ejecutivo Federal, con apoyo en las leyes locales respectivas, la inclusión de reos del orden común en dichos tratados. El traslado de los reos sólo podrá efectuarse con su consentimiento expreso."

La Constitución establece ciertas limitaciones en cuanto a la celebración de tratados internacionales, y la contravención a dichas disposiciones de orden interno, pueden acarrear la nulidad -- de un tratado. Como nos comenta el maestro Velázquez Huber, en estos casos lo que acontece es la existencia de un impedimento que trae como consecuencia la incompetencia para la celebración -- de un tratado. En otras palabras, el Estado tiene la capacidad para la celebración de un tratado de -- esa naturaleza, pero carece de la competencia para la celebración del mismo en razón de las limitaciones existentes en su derecho interno.¹⁵³

El 3 de enero de 1902 entró en vigor, una Ley sobre la celebración de tratados con -- el fin de regular la celebración de dichos instrumentos internacionales, sin embargo, a nuestra con-- sideración esta ley es anticonstitucional como seguida veremos:

Artículo 10. "La presente Ley tiene por objeto regular la celebración de tratados y acuer-- dos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrán ser celebrados en-- tre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional --

152. Velázquez Huber. Ob. Cit. Página 190.

153. Idem, página 187.

público. Los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios organismos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales."

Artículo 2o. "Para efectos de la presente Ley se entenderá por:

"II. 'Acuerdo interinstitucional': el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que derive o no de un tratado previamente aprobado.

"El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberá circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno mencionados que los suscriben."

Esta ley faculta a cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal a celebrar tratados internacionales con uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales; aún cuando, la Constitución habla muy claro de que, ni siquiera los Estados pueden celebrar tratados internacionales, en virtud del pacto federal:

Artículo 117 constitucional. "Los Estados no pueden en ningún caso:

"1. Celebrar alianza, tratado, o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras;"

Artículo 41 constitucional. "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal."

Artículo 90 constitucional. "La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden admi-

ministrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

"Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos."

La Constitución federal, en ningún momento faculta a dichas entidades para la celebración de tratados internacionales; por lo tanto, la ley en cuestión sobrepasa a la Constitución, lo cual no debe ser. Por otra parte, la Ley sobre la celebración de tratados no contiene disposición alguna referente a los acuerdos ejecutivos, que tanta polémica han generado. A continuación transcribiremos los artículos restantes de la Ley en estudio:

Artículo 2o. "Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

"III. 'Firma *ad referendum*': el acto mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar que su consentimiento en obligarse por un tratado requiere, para ser considerado como definitivo, de su posterior ratificación.

"IV. 'Aprobación': el acto por el cual el Senado aprueba los tratados que celebra el Presidente de la República.

"V. 'Ratificación', 'adhesión' o 'aceptación': el acto por el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.

"VI. 'Plenos poderes': el documento mediante el cual se designa a una o varias personas para representar a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de tratados.

"VII. 'Organización internacional': la persona jurídica creada de conformidad con el derecho internacional público."

Artículo 7o. "Las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal deberán mantener informada a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de cualquier acuerdo institucional que pretendan celebrar con otros órganos guberna-

mentales extranjeros u organizaciones internacionales. La Secretaría deberá formular el dictámen -- correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, lo inscribirá en el registro respectivo."

Artículo 8o. "Cualquier tratado o acuerdo interinstitucional que contenga mecanismos internacionales para la solución de controversias legales en que sean parte, por un lado la Federación, o personas físicas o morales mexicanas y, por el otro, gobiernos, personas físicas o morales -- extranjeras u organizaciones internacionales, deberá:

"I. Otorgar a los mexicanos y extranjeros que sean parte en la controversia el mismo trato conforme al principio de reciprocidad internacional;

"II. Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas; y

"III. Garantizar que la composición de los órganos de decisión aseguren su imparcialidad."

Artículo 9o. "El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos no reconocerá cualquier resolución de los órganos de decisión de los mecanismos internacionales para la solución de controversias a que se refiere el artículo 8o. cuando esté de por medio la seguridad del Estado, el orden público o cualquier otro interés esencial de la Nación."

Artículo 10. "De conformidad con los tratados aplicables, el Presidente de la República -- nombrará, en los casos en que la Federación sea parte en los mecanismos internacionales para la -- solución de controversias legales a los que se refiere el artículo 8o. a quienes participen como árbitros, comisionados o expertos en los órganos de decisión de dichos mecanismos."

Artículo 11. "Las sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a que se refiere el artículo 8o., tendrán eficacia y serán reconocidos en la República, y podrán utilizarse como prueba en los casos de nacionales que se encuentren en la misma situación jurídica, -- de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Civiles y los tratados aplicables."

En materia de tratados internacionales, es importante señalar las recientes reformas he--

chas a los artículos 102, 104, 105¹⁵⁴ y 107¹⁵⁵ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994, y que a la letra dicen:

Artículo 104 constitucional. "Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

"I.A. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal. Las sentencias de primera instancia podrán ser apelables ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado;

"IV. De las controversias y de las acciones a que se refiere el artículo 105, mismas que serán del conocimiento exclusivo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; ..."

Artículo 105 constitucional. "La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

"II. De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución, con excepción de las que se refieran a la materia electoral.

"Las acciones de inconstitucionalidad podrán ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, por:

"b) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;

154. El artículo octavo transitorio del "Decreto por el que se declaran reformados diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", publicado el día 31 de diciembre de 1994, establece que:
"OCTAVO. Las reformas al artículo 105, entrarán en vigor en la misma fecha en que entren en vigor la Ley reglamentaria correspondiente."

155. El artículo noveno transitorio del "Decreto por el que se declaran reformados diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", publicado el día 31 de diciembre de 1994, establece que:
"NOVENO. Los procesos a que aluden los artículos que se reforman, iniciados con anterioridad, continuarán tramitándose conforme a las disposiciones vigentes al entrar en vigor el presente Decreto.
"Las reformas a la fracción XVI del artículo 107 entrarán en vigor en la misma fecha en que entren en vigor las reformas a la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales."

"c) El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano; ...

"Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos.

"En caso de incumplimiento de las resoluciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo se aplicarán, en lo conducente, los procedimientos establecidos en los dos primeros párrafos de la fracción XVI del artículo 107 de esta Constitución."

Artículo 102 constitucional, párrafos I y III. "...El Ministerio Público de la Federación estará presidido por un Procurador General de la República, designado por el Titular del Ejecutivo Federal con ratificación del Senado o, en sus recesos, de la Comisión Permanente... El Procurador podrá ser removido libremente por el Ejecutivo.

"El Procurador General de la República, intervendrá personalmente en las controversias y acciones a que se refiere el artículo 105 de esta Constitución."

Artículo 110. de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.¹⁵⁶ "Corresponde conocer al Pleno de la Suprema Corte de Justicia:

"I. De las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad a que se refiere el artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

"II. Del recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito en los siguientes casos:

"a) Cuando subsista en el recurso el problema de constitucionalidad de normas generales, si en la demanda de amparo se hubiese impugnado una ley federal, local o del Distrito Federal o un tratado internacional, por estimarlos directamente violatorios de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y ...

"III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los

156. Artículo reformado en virtud de la publicación del "Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, el día 3 de febrero de 1985. El presente decreto entró en vigor el 4 de febrero de 1985.

tribunales colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la constitucionalidad de una ley federal, local o del Distrito Federal, o de un tratado internacional, o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ..."

Cabe señalar las siguientes consideraciones:

1. Se crea una figura jurídica procesal denominada "acción de inconstitucionalidad" en la que se plantearán las posibles contradicciones entre normas de carácter general (léase tratados internacionales, incorporados al derecho interno) y la Constitución Federal.

2. Se establece un término de 30 días naturales siguientes a la fecha de la publicación de la norma impugnada, para ejercitar la acción de inconstitucionalidad.

3. Se faculta al 33% del Senado, o en su caso al Procurador General de la República para ejercitar dicha acción, en contra de tratados internacionales.

4. Las controversias constitucionales contenidas en el artículo 105 son de la competencia exclusiva del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, quien conocerá de entre otras cosas, de las controversias que se susciten entre el Poder ejecutivo y el Senado de la República, y las que se susciten entre el Poder Ejecutivo federal y el Procurador General de la República, respecto a la impugnación de la constitucionalidad de tratados internacionales.

5. La sentencia que resuelva esta controversia constitucional, dictada por la Suprema Corte de Justicia, aprobada por una mayoría de ocho votos del total de los once Ministros integrantes, en la que se declaren inválidas las disposiciones generales motivo de la controversia, no tendrá la peculiaridad de que sus efectos sean de carácter general como sí acontecerá con aquellas sentencias que resuelvan las controversias contenidas en la fracción primera del artículo 105. Debería de señalarse en el último párrafo de la fracción II en forma expresa que la sentencia que resuelva estas controversias (las de la fracción II) no tendrán efectos de carácter general, pues se podría interpretar en un momento dado que, si se llegase a declarar inconstitucional un tratado internacional, se podría abrogar en virtud de dicha sentencia, debido a que tendría efectos generales, lo cual no es posible debido a que una norma de derecho interno, no puede abrogar a una norma de derecho internacional, como lo es, un tratado.

6. El incumplimiento a una sentencia, trae como consecuencia que la autoridad rebelde --- pueda ser separada de su cargo y sea consignada ante el Juez de Distrito correspondiente.

La Ley reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 constitucional¹⁵⁷ establece lo siguiente:

Artículo 60. "El plazo para ejercitar la acción de inconstitucionalidad será de treinta días --- naturales contados a partir del día siguiente a la fecha en que la ley o tratado internacional impug--- nado sean publicados en el correspondiente medio oficial. Si el último día del plazo fuese inhábil, la demanda podrá presentarse el primer día hábil siguiente."

El Procurador General de la República o el 33% del Senado tienen un plazo de 30 días --- naturales para ejercitar la acción de inconstitucionalidad, a partir del siguiente día de la publicación -- del tratado en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 10. "Tendrán el carácter de parte en las controversias constitucionales:

"I. Como actor, la entidad, poder u órgano que promueva la controversia;

"II. Como demandado, la entidad, poder u órgano que hubiere emitido y promulgado la --- norma general o pronunciado el acto que sea objeto de la controversia;

"IV. El Procurador General de la República."

La parte actora puede ser el Procurador General de la República o el 33% del Senado; y -- la parte demandada está integrada por el Titular del Ejecutivo Federal, el Secretario de Estado del -- ramo y por el Senado (que es quien aprueba la celebración de un tratado).

Artículo 61. "La demanda por la que se ejercita la acción de inconstitucionalidad deberá -- contener:

"I. Los nombre y firmas de los promoventes;

"II. Los órganos legislativos y ejecutivo que hubieran emitido y promulgado las normas --- generales impugnadas;

"III. La norma general cuya invalidez se reclama y el medio oficial en que se hubiere pu---

157. Esta ley reglamentaria fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de mayo de 1995. El artículo primero transitorio dice: "PRIMERO.- El presente decreto entrará en vigor 30 días después de su publicación en el Diario Oficial de la -- Federación."

blicado:

"IV. Los preceptos constitucionales que se estimen violados; y

"V. Los conceptos de invalidez."

La demanda deberá de contener todos y cada uno de estos elementos, de lo contrario, la demanda podría ser desechada.

Además de todos los anteriores requisitos, se exige que la demanda esté firmada por los promoventes: el 33% del Senado o el Procurador General de la República.

Artículo 62. "En los casos previstos en los incisos ... b) ... de la fracción II del artículo 105 ..., la demanda en que se ejercite la acción deberá estar firmada por cuando menos el treinta y tres por ciento de los integrantes de los correspondientes órganos legislativos.

"La parte demandante, en la instancia inicial, deberá designar como representantes comunes a cuando menos dos de sus integrantes, quienes actuarán conjunta o separadamente durante todo el procedimiento y aún después de concluido éste. Si no se designaren representantes comunes, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo hará de oficio. Los representantes comunes podrán acreditar delegados para que hagan promociones, concurren a las audiencias y en ellas rindan pruebas y formulen alegatos, así como para que promuevan los incidentes y recursos previstos en esta Ley."

Los senadores podrán designar a dos de entre ellos como sus representantes comunes, para que actúen y los representen conjunta o separadamente en el proceso. Los representantes, a su vez, pueden acreditar a "delegados" (abogados) para que elaboren promociones, concurren a las audiencias, rindan pruebas, formulen alegatos, promuevan incidentes y recursos, etcétera.

Se prevee que el Presidente de la República en virtud de la importancia de su cargo, podrá ser representado por el Secretario de Estado del ramo, el Jefe del Departamento Administrativo o por el Consejero Jurídico, según sea el caso. Estos a su vez, podrán ser suplidos en el encargo, en los términos que señalen las leyes o reglamentos interiores de las dependencias a las que correspondan.

Artículo 63. "El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos será representado en las ac-

ciones de Inconstitucionalidad en términos del tercer párrafo del artículo 11 de esta Ley."

Artículo 11 párrafo III. "El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos será representado por el secretario de estado, por el jefe del departamento administrativo o por el Consejero Jurídico del Gobierno, conforme lo determine el propio Presidente, y considerando para tales efectos las competencias establecidas en la ley. El acreditamiento de la personalidad de estos servidores públicos y su suplencia se harán en los términos previstos en las leyes o reglamentos interiores que correspondan."

El Procedimiento denominado "acción de inconstitucionalidad" se rige por los siguientes ordenamientos: Primero, por el Título III de la presente Ley reglamentaria; segundo, en forma supletoria, por las disposiciones contenidas en el Título II de la misma ley; tercero, en todo lo no previsto por la Ley reglamentaria, se regirá por el Código Federal de Procedimientos Civiles, y por último, --- por lo que hace a la interpretación de la caducidad de la instancia, se estará a lo que señala La Ley de Amparo, en su artículo 74, fracción V (no opera la caducidad de la instancia en este procedimiento).

Artículo 59. "En las acciones de inconstitucionalidad se aplicarán en todo aquello que no se encuentre previsto en este Título, en lo conducente, las disposiciones contenidas en el Título II."

Artículo 64. "Iniciado el procedimiento, conforme al artículo 24, si el escrito en que se ejercita la acción fuere oscuro o irregular, el ministro instructor prevendrá al demandante o a sus representantes comunes para que hagan las aclaraciones que correspondan dentro del plazo de cinco días. Una vez transcurrido este plazo, dicho ministro dará vista a los órganos legislativos que hubieren emitido la norma y el órgano ejecutivo que la hubiere promulgado, para que dentro del plazo de quince días rindan un informe que contenga las razones y fundamentos tendientes a sostener la validez de la norma general impugnada o la improcedencia de la acción de Inconstitucionalidad. Tratóndose del Congreso de la Unión, cada una de las Cámaras rendirá por separado el informe previsto en este artículo.

"La admisión de una acción de inconstitucionalidad no dará lugar a la suspensión de la norma cuestionada."

El ministro instructor tiene la obligación de depurar el procedimiento.

Artículo 24. "Recibida la demanda, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación designará, según el turno que corresponda, a un mismo instructor a fin de que ponga el proceso en estado de resolución."

Artículo 65. "En las acciones de Inconstitucionalidad, el ministro instructor de acuerdo al artículo 25, podrá aplicar las causales de improcedencia establecidas en el artículo 19 de esta ley, así como las causales de sobreseimiento, a que se refieren las fracciones II y III del artículo 20."

Artículo 25. "El ministro instructor examinará ante todo el escrito de demanda, y si encontrare motivo manifiesto e indudable de improcedencia, la desechará de plano."

Artículo 19. "Las controversias constitucionales son improcedentes:

- "I. Contra decisiones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación;
- "II. Contra normas generales o actos en materia electoral;
- "III. Contra normas generales o actos que sean materia de una controversia pendiente de resolver, siempre que exista identidad de partes, normas generales o actos y conceptos de invalidez;
- "IV. Contra normas generales o actos que hubieren sido materia de una ejecutoria dictada en otra controversia, o contra las resoluciones dictadas con motivo de su ejecución, siempre que exista identidad de partes, normas generales o actos y conceptos de invalidez, en los casos a que se refiere el artículo 105, fracción I, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- "V. Cuando hayan cesado los efectos de la norma general o acto materia de la controversia;
- "VI. Cuando no se haya agotado la vía legalmente prevista para la solución del propio conflicto;
- "VII. Cuando la demanda se presente fuera de los plazos previstos en el artículo 21, y
- "VIII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta ley.

"En todo caso, las causales de improcedencia deberán examinarse de oficio."

Artículo 20. "El sobreseimiento procederá en los casos siguientes:

"I. Cuando durante el juicio apareciere o sobreviniere alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior;

"II. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente demostrado que no existe la norma o acto materia de la controversia, cuando no se probare la existencia de ese último; y"

Las improcedencias son porque se quiera promover en contra de resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; porque la litis sea de materia electoral; por litispendencia; por ser cosa juzgada; porque sea contra un acto consumado; por que no sea ésa la vía idónea o en su caso, no se hayan agotado todos los recursos necesarios para llegar a esta vía; porque la demanda se haya presentado fuera del plazo; o por alguna disposición expresa de la ley en que conste una improcedencia. La configuración de una improcedencia mediante la probación de su existencia, da lugar a un sobreseimiento. Por otro lado, la falta de prueba de la existencia de la misma controversia, motivo del ejercicio de la acción de inconstitucionalidad, también da lugar a un sobreseimiento. El sobreseimiento se dicta en un auto, y contra esa resolución procede el recurso de reclamación.

Artículo 70. "El recurso de reclamación previsto en el artículo 51 únicamente procederá en contra de los autos del mismo instructor que decreten la improcedencia o el sobreseimiento de la acción."

Artículo 66. "Salvo en los casos en que el Procurador General de la República hubiere ejercitado la acción, el ministro instructor le dará vista con el escrito y con los informes a que se refiere el artículo anterior, a efecto de que hasta antes de la citación para sentencia, formule el pedimento que corresponda."

Una vez depurado el procedimiento, emplazadas las partes y presentados los informes, se procede al estudio de la controversia, a la formulación de los alegatos, y posteriormente a su resolución.

Artículo 67. "Después de presentados los informes previstos en el artículo 64 o habiendo"

transcurrido el plazo para ello, el ministro instructor pondrá los autos a la vista de las partes a fin de que dentro del plazo de cinco días formulen alegatos."

Artículo 68. "Hasta antes de dictarse sentencia, el ministro instructor podrá solicitar a las partes o a quien juzgue conveniente, todos aquellos elementos que a su juicio resulten necesarios para la mejor solución del asunto.

"Agotado el procedimiento, el ministro instructor propondrá al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el proyecto de sentencia para la resolución definitiva del asunto planteado."

Artículo 69. "El Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de oficio o a petición de parte, podrá decretar la acumulación de dos o más acciones de inconstitucionalidad siempre que en ellas se impugne la misma norma.

"Cuando exista conexidad entre acciones de inconstitucionalidad, controversias constitucionales y juicios de amparo, se estará a lo dispuesto en los artículos 37 y 38 de esta ley."

Artículo 37. "La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a solicitud de alguno de sus integrantes podrá, mediante acuerdos generales, acordar el aplazamiento de la resolución de los juicios de amparo radicados en ella, hasta en tanto se resuelva una controversia constitucional siempre que las normas impugnadas en unos y otra fueren las mismas. En este supuesto, no correrá el término de caducidad previsto en el artículo 74, fracción V de la Ley de Amparo."

Para la interpretación de la caducidad de la instancia, se prevee la aplicación supletoria de la Ley de Amparo que señala que la caducidad de la instancia consiste en el transcurso de 300 días naturales en los cuales no se ha efectuado ningún acto procesal, ni ha habido promoción alguna por parte del quejoso. De acuerdo con la Ley de amparo, la caducidad de la instancia da lugar al sobreseimiento del procedimiento.

Artículo 38. "No procederá la acumulación de controversias, pero cuando exista conexidad entre dos o más de ellas y su estado procesal lo permita, podrá acordarse que se resuelvan en la misma sesión."

Artículo 71. "Al dictar sentencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación deberá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos invocados y suplirá los conceptos de invalidez

planteados en la demanda. La Suprema Corte de Justicia de la Nación podrá fundar su declaratoria de inconstitucionalidad en la violación de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el escrito inicial."

Artículo 72. "Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, si fueren aprobadas por cuando menos ocho votos. Si no se aprobaran por la mayoría indicada, el Tribunal Pleno desestimaré la acción ejercitada y ordenará el archivo del asunto."

Artículo 73. "Las sentencias se registrarán por lo dispuesto en los artículos 41, 43, 44 y 45 de esta ley."

El artículo 41 habla de los elementos que debe de contener una sentencia.

De acuerdo con el artículo 42, párrafo III, se entiende que las sentencias que resuelven las controversias planteadas en vía de la acción de inconstitucionalidad, no tendrán efectos de carácter general:

Artículo 42. "Siempre que las controversias versen sobre disposiciones generales de los Estados o de los Municipios impugnadas por la Federación, de los Municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c), h) y k) de la fracción I del artículo 105 constitucional, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos.

"En aquellas controversias respecto de normas generales en que no se alcance la votación mencionada en el párrafo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia declarará desestimadas dichas controversias. En estos casos no será aplicable lo dispuesto en el artículo siguiente.

"En todos los demás casos las resoluciones tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia."

Artículo 43. "Las razones contenidas en los considerandos que funden los resolivos de las sentencias aprobadas por cuando menos ocho votos, serán obligatorias para las Salas, tribunales unitarios y colegiados de circuito, juzgados de distrito, tribunales militares, agrarios y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y administrativos y del trabajo, sean éstos fe-

derales o locales."

Significa que, estas razones se podrán ser invocadas en otros juicios similares.

Artículo 44. "Dictada la sentencia, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenará notificarla a las partes, y mandará publicarla de manera íntegra en el Semanario Judicial de la Federación, conjuntamente con los votos particulares que se formulen.

"Cuando en la sentencia se declare la invalidez de normas generales, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenará, además, su inserción en el Diario Oficial de la --- Federación y en el órgano oficial en que tales normas se hubieren publicado."

Artículo 45. "Las sentencias producirán sus efectos a partir de la fecha que determine la --- Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"La declaración de invalidez de las sentencias no tendrá efectos retroactivos, salvo en --- materia penal, en la que regirán los principios generales y disposiciones legales aplicables de esta --- materia."

CAPITULO III. MODELOS DE TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL EN MATERIA DEL ISR.

1. Los modelos de tratados para evitar la doble imposición internacional.

Los modelos de tratados para evitar la doble imposición internacional están conformados por un conjunto de disposiciones, principios básicos y recomendaciones, que determinan ciertos criterios de atribución a la potestad tributaria de los Estados y, que pueden ser incorporados en un convenio de doble imposición internacional, de acuerdo con las necesidades y principios tributarios de cada una de las partes.

En la actualidad, existen varios modelos de convenios destinados a evitar la doble imposición internacional en diversos impuestos como el impuesto al patrimonio; el impuesto sobre legados, sucesiones y herencias; y principalmente, en materia del impuesto sobre la renta. La diversidad de los modelos consiste esencialmente en los criterios de atribución a la potestad tributaria a la que se ajustan, por lo que en muchos casos, los mismos llegan a ser totalmente antagónicos, como sucede con el modelo de la OCDE y los modelos de la ALALC y el Pacto Andino.

2. Antecedentes de los modelos de tratados para evitar la doble imposición internacional en materia del ISR.

Desde la época de la extinta Sociedad de Naciones se hicieron varios estudios con el fin de solucionar los problemas de doble imposición. Es por ello que en 1928, 1943, y 1946 la Liga de las Naciones aprobó tres modelos de tratados para evitar la doble imposición, denominados Modelo de Ginebra, Modelo de México y Modelo de Londres respectivamente.

Tanto en el Modelo de Ginebra como en el de Londres se estableció como regla general, el principio de la tributación en el país de la residencia o del domicilio del beneficiario de las rentas gravadas; en tanto que, el principio de la tributación en el país de la fuente de la renta, fué reconocido en forma secundaria señalándose además, que en el caso de que se concediera a este último la facultad de imposición tributaria se tendrían que contemplar varias limitaciones para el ejercicio de

dicha facultad. Los métodos que propusieron ambos modelos, para solucionar la doble imposición -- fueron el de la imputación ordinaria y el método de la exención con progresividad que podrían ser -- empleados conjunta o separadamente.

Por su parte, el Modelo de México de 1943 tuvo la peculiaridad de que, aunque habiendo sido elaborado también por la Liga de las Naciones, difería de los otros dos en el sentido de que ---- proponía como solución al problema de la doble imposición, la adopción del principio de la tributa---- ción en el país de la fuente con criterio de exclusividad.

Desafortunadamente, ninguno de los modelos elaborados por la Liga de las Naciones tu-- vo aplicación alguna, y más tarde con el surgimiento de la guerra y la desaparición de este organis-- mo, se abandonaron los trabajos de investigación.

En 1963, los países desarrollados reunidos en la OCDE (Organización para la Coopera---- ción y el Desarrollo Económico) aprobaron un Modelo de acuerdo para eliminar la doble imposición sentando un importante precedente en materia de modelos de convenios de este tipo y que en la -- actualidad ha servido de guía para la realización de tratados para evitar la doble imposición en ma-- teria del impuesto sobre la renta y de impuesto sobre el Patrimonio.

Posteriormente, en 1977 la OCDE hizo nuevos estudios que llevaron a la modificación del modelo de 1963 y a la aprobación de un nuevo modelo. La principal característica del modelo del - 1977 y del modelo de 1963 es que en ellos se reconoce el derecho exclusivo o cuando menos prio-- ritario de tributar en el país del domicilio; criterio que favorece solamente a los intereses de los paí-- ses desarrollados y en nada a los países en vías de desarrollo.

Como una respuesta al modelo de la OCDE, los países latinoamericanos miembros de la -- ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio) y los del Pacto Andino estudiaron el pro-- blema y elaboraron una serie de estudios y recomendaciones, así como sus propios modelos de con-- venios en donde se consagró el principio de la atribución de la potestad tributaria con base en el ---- criterio de la fuente y, se estableció como solución al problema de la doble imposición el reconoci-- miento del derecho exclusivo de tributación al país de la fuente. El modelo de convenio propuesto a través de las recomendaciones de la ALALC es más accesible en el sentido de que reconoce dife----

rentes criterios para la determinación de la fuente de algunas rentas como los intereses, regalías, --- primas de seguros y prestaciones de servicios. Además, distingue entre fuente productora y fuente pagadora y, por lo que se refiere a los servicios, se basa en el criterio del lugar de su utilización.

Tanto en las recomendaciones de la ALALC como en los modelos elaborados por los países andinos no se reconoce al principio de la residencia ni el del domicilio del beneficiario de las --- rentas, como criterios válidos para la determinación de la atribución de la potestad tributaria de los Estados.

Las Naciones Unidas, en un intento por conciliar las dos posiciones en conflicto, realizó varios foros internacionales en donde asistieron expertos de diversos países desarrollados y en vías de desarrollo con el fin de elaborar un convenio modelo. Así, en 1980 publicó una "Convención --- Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en --- vías de desarrollo", más conocida como el Modelo de la ONU. Aunque dicho Modelo se basó en --- los estudios realizados por la OCDE señala -en la introducción contenida en su publicación- que dicho modelo representa una transacción entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aún cuando da mayor importancia al principio de la fuente que el convenio de la OCDE; ya que amplía el poder de gravar las rentas en el país de la fuente.

Los modelos de la ONU, del Pacto Andino y las recomendaciones de la ALALC son más --- atractivos para los países en desarrollo, que por lo general son los países importadores de capitales, en el sentido de que, o se pronuncian por el principio exclusivo del país de la fuente o bien, amplían la aplicabilidad de dicho principio, lo que favorece grandemente a estos países.

3. Características más importantes de los principales modelos de tratados para evitar la doble imposición en materia del ISR.

En seguida, haremos un resumen de las características principales de los modelos de tratados de la OCDE, de la ALALC y del Pacto Andino, y de la ONU.

a) El modelo de la OCDE.

Cuando fueron suspendidos los estudios de doble imposición por la Liga de las Naciones (1921), la Organización Europea de Cooperación Económica (OECDE) tomó a su cargo dichos estudios a partir de 1955, y estableció en 1956 un Comité Fiscal encargado del estudio de la doble imposición, quien realizó varios proyectos de convenios de 1958 a 1961. Más adelante, cuando la OECDE se transformó en la OCDE (1961), elaboró un "Proyecto de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio" de 29 artículos que fué aprobado en 1963, y otro en materia de impuestos sobre las sucesiones aprobado en 1966.

Posteriormente, en 1977, la OCDE elaboró un nuevo proyecto de convenio basado en el anterior y al que le denominó "Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio." La estructura y los principios generales del reparto de la potestad tributaria fueron prácticamente los mismos.

El convenio modelo de 1977 consta de 30 artículos y se divide en 7 capítulos: el primero, se refiere al ámbito de aplicación objetivo y subjetivo. El segundo, versa sobre la definición de conceptos y expresiones más usadas en el convenio. El tercero, se ocupa de la imposición sobre la renta, haciendo una distribución de las potestades tributarias de acuerdo con el tipo de renta que se grava. El cuarto, determina la distribución de las soberanías fiscales en materia del impuesto al patrimonio. El quinto, trata de los métodos que propone para evitar la doble imposición. El sexto, comprende las disposiciones especiales respecto al principio de la no discriminación, el procedimiento amistoso, el intercambio de información, el régimen fiscal de los agentes diplomáticos y consulares, y la extensión territorial del convenio. Por último, el séptimo capítulo contiene las disposiciones finales como lo son la entrada en vigor y la denuncia del convenio.

El Modelo de la OCDE consagra la facultad del Estado de la residencia, de gravar cualquier renta percibida por un residente o domiciliado; y en cambio, reconoce el derecho de imposición del país de la fuente con ciertas reservas estableciendo una serie de tasas limitadas para la gravación de las rentas.

En el Convenio Modelo de la OCDE hay una serie de definiciones de diversos conceptos

como el de persona, sociedad, empresa de un Estado contratante, empresa del otro Estado contratante, tráfico internacional, autoridad competente, bienes inmuebles, dividendos, intereses, cánones, etcétera. Pero dentro de los conceptos que se dan, los que constituyen la columna vertebral de este modelo son el concepto de residente de un Estado contratante y el del establecimiento permanente. A continuación explicaremos brevemente estos dos conceptos:

Residente, según el Modelo, es "toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de análoga naturaleza". Esto significa que se considera residente a "aquella persona que en virtud de cualquier forma de vínculo personal, esté sometida en un Estado a imposición, - pero no de forma limitada, sino de manera ilimitada o 'integral' (*world wide income*)... El precepto, -- sin embargo, no predetermina los elementos de hecho que puedan contribuir a delimitar ese vínculo personal, limitándose a remitirse a la legislación interna de los Estados."¹⁵⁸

Si una persona física resulta con dos residencias de conformidad con las legislaciones internas, se prevee para la solución del problema, que se tomarán en cuenta varios criterios, en el siguiente orden: 1) la vivienda permanente; en su defecto, 2) el centro de intereses vitales; a falta de este, 3) la residencia habitual; si no existe esta, 4) la nacionalidad; y si no se puede resolver con ninguno de estos criterios se procede a buscar una solución mediante un acuerdo amistoso.

Pero, si se trata de personas jurídicas o morales con doble residencia, se resuelve mediante el criterio de la ubicación de la sede de la dirección efectiva.

El establecimiento permanente. El modelo de la OCDE se funda en el concepto del establecimiento permanente como el criterio fundamental que determina la facultad de gravar determinadas rentas de actividades empresariales a un Estado en especial. "El establecimiento permanente, como figura, viene a llenar el espacio que separa a los residentes en un determinado país para efectos fiscales de aquellos que obtienen ingresos de fuente de riqueza en dicho país."¹⁵⁹

Desde sus inicios, el concepto del establecimiento permanente generó muchas polémicas, pues fué visto por los países en vías de desarrollo (especialmente los latinoamericanos) como una -

158. Fernández P., José Ramón. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 220.

159. Tron. Ob. Cit. Pág. 271.

limitante al principio de la fuente y además, porque también constituía una limitante al principio de la residencia. Los países en vías de desarrollo, consideraban que debido a la existencia y al desarrollo de los medios de comunicación y de los constantes avances tecnológicos, fácilmente podría ser burlado este principio por los países desarrollados, quienes podrían generar rentas sin necesidad de llegar a constituir un establecimiento permanente, lo que se traduciría en grandes pérdidas para los países de la fuente, que generalmente, son los países en vías de desarrollo.

El concepto de establecimiento permanente "se refiere naturalmente a una empresa que actúa directamente en otro país y por ello su validez efectiva pierde muchas veces fuerza, ya que las grandes empresas transnacionales generalmente optan por operar a través de subsidiarias constituidas en otro país con *status* jurídico independiente".¹⁰⁰

Sin embargo, en la actualidad la noción de establecimiento permanente es utilizada por muchas legislaciones fiscales internas; y se viene usando desde el modelo de convenio de Londres de 1946, como criterio esencial para la sujeción a la potestad tributaria de un Estado respecto de rentas obtenidas por una empresa determinada.

El artículo 5o. del modelo de la OCDE define al establecimiento permanente de manera genérica y después ejemplificativa:

"1.- La expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

"2.- 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, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;

"g) Las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses."

100. Gnazzo. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 261.

Es importante señalar que el modelo de la OCDE especifica que, en el caso de las rentas de actividades empresariales, no es aplicable al establecimiento permanente el principio denominado *vis atractiva* (o fuerza de atracción), que sostiene que "basta la existencia de un establecimiento permanente para que se entienda atribuida la jurisdicción tributaria al país de situación del establecimiento permanente sobre todo tipo de rentas obtenidas en su territorio por la empresa poseedora del mismo, aunque dichas rentas procedan de otras actividades ejercidas al margen del establecimiento permanente."¹⁶¹ Para el cálculo de los beneficios imputables al establecimiento permanente se debe de emplear el método de la "contabilidad separada", "considerando al establecimiento permanente como una empresa distinta e independiente de la central, previendo, aunque sin dictar normas concretas, la rectificación de la contabilidad (por ejemplo, ajustes de precios de transferencias), así como la deducción, como gasto, de la parte proporcional imputable al establecimiento permanente, de los gastos generales efectuados por la central."¹⁶²

En la doctrina, se suele diferenciar al establecimiento permanente de la base fija aunque, para efectos prácticos vienen siendo lo mismo. De acuerdo con la doctrina, la base fija se diferencia del establecimiento permanente únicamente en el tipo de actividades que se desempeñan, "dentro del concepto de establecimiento permanente se comprende a las actividades empresariales de naturaleza esencialmente mercantil, en tanto que, dentro del concepto de base fija, se incorporan las actividades de naturaleza civil, como lo es la prestación de servicios profesionales."¹⁶³

El tratamiento de las rentas es la siguiente:

1. Rentas de la propiedad inmueble. Se basa en el principio de la *lex rei sitae*, es decir, el derecho a gravar corresponde al país en cuyo territorio se encuentren los bienes. Se otorga el derecho de imposición prioritario, pero no exclusivo, al Estado contratante en cuyo territorio están ubicados los bienes. Si bien se deja la delimitación del concepto "bienes inmuebles" a lo que establezca la legislación del Estado en donde están ubicados los mismos, se aclara expresamente que dicho

161. Fernández P. *Idem*. Pág. 224.

162. *Ibidem*.

163. Tron. *Loc. Cit.* Págs. 272 y 273.

concepto incluye las rentas de la agricultura y forestación y los accesorios, ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, así como derechos sobre los mismos. Se agrega que, por acuerdo entre las partes, se pueden considerar las últimas rentas mencionadas como beneficios empresariales.

2. Rentas de inversiones o de capitales mobiliarios. Hay una imposición compartida -- con el país de la fuente, en el caso de dividendos e intereses (prioritaria en el país de la fuente, pero con limitaciones en la tasa), e imposición exclusiva por el país del domicilio del cedente en el caso -- de regalías. No obstante, cuando la acción que genera los dividendos, el crédito que genera los intereses o el derecho de propiedad por los que se paguen las regalías esté vinculado efectivamente a un "establecimiento permanente" o "base fija" situados en el Estado de la fuente y pertenecientes a un residente del otro Estado, tales dividendos, intereses y regalías se tratarán como beneficios empresariales y en consecuencia, desaparecen las limitaciones al derecho de imposición por el país de la fuente. Esto es, que las rentas de actividades empresariales sólo podrán ser gravadas por el Estado en cuya jurisdicción se encuentre ubicado el establecimiento permanente y en la medida en -- que se puedan atribuir a este establecimiento. Y para la realización del cálculo de beneficio imputable se utilizará el método de la "contabilidad separada".

a) Dividendos. Los dividendos son definidos de manera ejemplificativa y al final, se hace una remisión a la definición que dé la legislación interna del Estado de la fuente. Se reconoce un -- gravámen compartido entre el país de residencia del accionista y el de la fuente (país de residencia de la sociedad que los distribuye), pero se establecen límites al derecho de imposición por el Estado de la fuente: 15% como máximo si son inversiones de cartera, y 5% máximo si se trata de inversiones directas con un porcentaje de participación en un 25%. Como el Estado de residencia tiene la -- facultad prioritaria de gravar las rentas, puede en las negociaciones bilaterales acordar el derecho -- a gravar estas rentas con carácter de exclusividad.

Si los dividendos abonados por una sociedad residente de un Estado contratante son percibidos por un establecimiento permanente o base fija, perteneciente a una sociedad residente en el otro Estado, y la participación que generan los dividendos está unida estrechamente al estableci---

miento permanente, se les podrá considerar como beneficios empresariales o procedentes del trabajo independiente permitiéndose la aplicación del principio de la gravación en el Estado de la fuente de manera ilimitada.

b) **Intereses.** También hace una definición ejemplificativa de lo que se consideran como intereses. Se establece un reparto de competencias, es decir, una imposición compartida, pero con limitación en el Estado de la fuente. El Estado de residencia del deudor de los intereses es considerado el Estado de la fuente. Pero si el deudor tiene un establecimiento permanente o base fija en el otro Estado, y el préstamo es contratado para cubrir necesidades del establecimiento permanente, y dicho establecimiento asume la carga de los intereses, entonces, la fuente de los intereses se ubicará en donde se ubique el establecimiento permanente o base fija. Se obliga al Estado de la residencia "a reembolsar toda o parte de la retención en la fuente, siempre que ésta no pueda ser objeto de una imputación total". Tienen un tratamiento igual que los dividendos, y en los mismos principios y términos pero con la diferencia de que la tasa máxima de retención es de un 10% sobre el importe bruto.

c) **Regalías o cánones.** Se da un concepto descriptivo de "regalías" pero ahí no se comprenden a los pagos por asistencia técnica como regalías sino como beneficios empresariales o de renta procedentes de trabajos independientes, de acuerdo con cada situación. Existe una imposición exclusiva en el país de residencia del real beneficiario de las regalías, como regla general. Pero la excepción a la regla se da cuando existe un establecimiento permanente en el otro Estado, situación en la cual, se opta por la gravación en este último.

3. **Rentas de empresas de transporte internacional.** En relación con el transporte internacional aéreo y marítimo, los beneficios se acogen al criterio de imposición en el lugar en donde esté situada la dirección efectiva de la empresa, criterio que también se aplicará a los beneficios derivados de la participación en intereses mancomunados, en una empresa conjunta o en una agencia de operaciones internacionales. Si la dirección efectiva de la empresa está a bordo de un buque o embarcación, se gravará en el lugar en donde se ubique el puerto de base de dicho buque o embarcación, y en su defecto, se gravará en el Estado de residencia del explotador de los mismos.

4. Rentas de empresas asociadas y vinculadas. Es posible deducir los gastos comunes del establecimiento permanente. No es aplicable la regla de la *vis atractiva* (o fuerza de atracción) al establecimiento permanente. Para la determinación de las utilidades de los establecimientos permanentes y demás empresas asociadas, se prevee la "posibilidad de rectificar la contabilidad de una de las empresas en un Estado, cuando las condiciones que hubiesen regido las relaciones económicas entre las dos empresas no hubieren sido las normales entre empresas independientes, con el objeto de cifrar los beneficios correspondientes a dichas condiciones normales (*principle of arm's length*), así como el correspondiente ajuste en el otro Estado a efecto de evitar una doble imposición."¹⁶⁴ El método a emplear será el de la contabilidad separada.

5. Rentas de servicios o trabajos personales. Hay una clara distinción entre los servicios personales independientes y los dependientes. Pero, para ambos se sigue el criterio de la gravación en el país de la residencia y en algunos casos, se admite el principio de la imposición compartida con el país de la fuente pero con determinadas condiciones. Se regulan casos especiales: los honorarios de los directores se gravan en el domicilio de la sociedad; los de los artistas y deportistas, en el lugar donde actúan con independencia de la persona o entidad que perciba la renta; para el caso de las pensiones, se grava en el lugar en donde reside el beneficiario; los de los funcionarios públicos, se gravará en el país de la fuente (único caso en que se sigue este principio, aunque tiene un caso de excepción en el cual se grava exclusivamente en el país de la residencia); y los estudiantes, que serán gravados en el país de la residencia.

a) Servicios o trabajos independientes. Impera el criterio de la jurisdicción exclusiva en el país de residencia. El único caso en el que se opta por el criterio de la imposición compartida con el país de la fuente en forma ilimitada, es cuando se actúa en el país de la fuente a través de una base fija o de un establecimiento permanente, en forma habitual.

Los trabajadores independientes o que gozan de un "estatuto independiente", como por ejemplo, los comisionistas, los corredores, etcétera; se considera que forman una empresa diferente a la de la empresa residente en otro Estado por la cual actúan, si actúan "dentro del marco ordinario

164. Fernández P. Idem. Pág. 225.

de su actividad"; de lo contrario, sí podrán constituir un establecimiento permanente. Es decir, se toma en cuenta, tanto las condiciones jurídicas (forma de contratación) como económicas (libertad de organización) en que actúa un trabajador o agente, para determinar si éste goza de una verdadera independencia.

El régimen aplicable a los profesionales es igual al previsto para las actividades empresariales.

b) **Servicios o trabajos prestados bajo una relación de dependencia.** Por regla general, se grava en el lugar en donde el empleo se ejerce efectivamente. No opera el principio de la residencia. Pero hay una excepción a la regla general (aplicación del principio de la residencia), que se contempla en el caso de los empleos de corta duración en el extranjero; en donde, para que opere la excepción se deben reunir los siguientes requisitos: primero, que no haya una permanencia en el otro Estado en un total de más de 183 días en el año imponible; segundo, que las remuneraciones o pago lo realice un empleador (o a nombre del mismo) no residente en el otro Estado; y tercero, que el empleador no tenga en el otro Estado, un establecimiento permanente o base fija que soporte las remuneraciones.

No va a constituir un establecimiento permanente si el trabajador se limita a la realización de actividades de carácter auxiliar o preparatorio. Pero, en cambio, si un trabajador representante de una empresa, tiene facultades para concluir contratos a nombre de la misma empresa, respecto de actividades propias de esta y estas facultades las ejerce de manera habitual, entonces sí constituirá un establecimiento permanente.

6. Servicios de asistencia técnica y de consultoría. Se les ubica dentro del capítulo de servicios personales dependientes e independientes. Se considera una imposición exclusiva en el país de residencia del prestador del servicio, excepto que haya una base fija (en el caso de los servicios independientes) o que el empleo sea desarrollado en el otro Estado (servicios dependientes).

Las remuneraciones de los miembros del consejo de administración se gravan en el Estado de residencia de la sociedad a la que pertenece el consejo.

7. Ganancias de capital. Son varios criterios: Hay una imposición compartida en las -----

rentas de enajenaciones de bienes inmuebles, y además ilimitada para el Estado de la fuente. Si son de bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente o base fija, el tratamiento es igual al anterior. Por otro lado, señala una imposición exclusiva por el país en cuyo territorio esté la sede de la dirección efectiva de la empresa, sobre las ganancias derivadas de la enajenación de buques, aviones y bienes muebles correspondientes a las operaciones de buques, embarcaciones y aeronaves explotadas en tráfico internacional. Por último, otorga una imposición exclusiva en el país de la residencia del transmitente, si provienen de la enajenación de los demás bienes.

8. Otras rentas: Una imposición exclusiva en el Estado de la residencia.

En el caso de que una empresa residente en un Estado realice en el otro Estado obras de construcción, instalación y montaje, para que se considere que hay un establecimiento permanente, se exige que dichas obras tengan una duración de más de doce meses, de lo contrario, no constituirán tal establecimiento y no podrán ser gravadas por el Estado en donde actúan, sino en el de la residencia. Los supuestos que se contemplan para no considerar la existencia de un establecimiento permanente es que las actividades sean de carácter meramente auxiliar, preparatorio o accesorio.

9. Métodos. Se proponen los de exoneración o exención con progresividad y de imputación ordinaria. Cuando se da el derecho exclusivo de gravar al Estado de la residencia, se elimina por completo la doble imposición; pero, en los casos de imposición compartida se hace necesario el uso de métodos por parte del Estado de la residencia, quien tiene la obligación de evitar la doble imposición.

La extensión territorial de los efectos del convenio se determina de común acuerdo entre los Estados contratantes.

Dentro de las disposiciones especiales se opta por el principio de la nacionalidad con el objeto de cumplir con el procedimiento de la no discriminación: "...nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar so-

metidos los nacionales de éste último Estado que no se encuentren en las mismas condiciones" (Artículo 24 del Modelo de la OCDE). Esta disposición se extiende a todo tipo de impuestos, incluso los indirectos.

Además, este modelo distingue entre la fecha de la entrada en vigor y la fecha de la aplicación de las disposiciones del convenio, ajustando la primera de acuerdo con lo establecido por las normas internacionales en relación con el intercambio de los instrumentos de ratificación ; y la segunda (fecha de aplicación), el Estado contratante es quien la determina libremente.

Por lo que respecta a la denuncia, existe un plazo de preaviso (6 meses de antelación a la terminación de cada año natural) y sólo se puede efectuar a partir de cierto año.

Es importante señalar que en el presente modelo el término "Reserva" tiene un significado diferente al que comúnmente se le da en los tratados internacionales. En el modelo de la OCDE, las reservas son verdaderos comentarios y acotaciones a las cláusulas contenidas en el modelo, que explican párrafo por párrafo la significación, el contenido, la verdadera intención de dichas disposiciones. Tienen gran importancia debido a que sirven de guía para los estudiosos y para los países que quieran celebrar un tratado en los términos del modelo, ya que además, contiene varios ejemplos para hacer más claras las disposiciones propuestas.

Se considera que para el caso de los Estados federales, la inclusión de los impuestos locales se puede realizar siempre que el derecho interno de los Estados lo permita.

Como podemos observar, este modelo es más apropiado para los países exportadores de capitales (desarrollados), en vista de que consagra el principio de la residencia y, con raras excepciones y limitaciones extremas, permite la gravación de la renta en favor del país de la fuente.

b) Los modelos de la ALALC y del Pacto Andino.

Los países latinoamericanos realizaron estudios acerca de la doble imposición a través de dos organizaciones internacionales: en la ALALC y en el Pacto Andino. En la primera, se emitieron una serie de "Recomendaciones" en las que se pretendió dar solución a este problema y en el segundo, a través de la adopción de la Decisión número 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartage-

na, se aprobaron (1971) dos modelos de convenios: uno, consistente en un convenio multilateral --- destinado a regir las relaciones entre los países andinos y otro, un convenio tipo que orienta los tratados que pueden suscribir los países andinos con terceros países.

En ambas organizaciones latinoamericanas se privilegia al principio de la territorialidad --- de la fuente, basado en un aspecto de carácter económico y otro social. El fundamento económico --- consiste en que se considera la existencia de una relación de pertenencia de la renta a la estructura económica de un determinado país. En virtud de lo anterior, se atribuye la potestad tributaria en --- consideración a que la renta es obtenida o generada por la economía de un determinado país quien tiene el derecho de gravarla. El fundamento social radica en que debido a la existencia de un medio económico, político, social y jurídico es posible la obtención de una renta; y por lo tanto, es justo --- que el beneficiario de la renta contribuya a sufragar los gastos que se generan con motivo del mantenimiento de dichos ordenamientos que hicieron posible la obtención de la renta o del beneficio.

El principio territorial de la fuente atribuye la potestad tributaria al país en donde se en--- encuentra ubicada la fuente productora que genera la renta. Por consiguiente, en los convenios modelo se hizo necesario determinar los criterios a emplear para ubicar las fuentes productoras de los --- diversos tipos de rentas.

En estos Modelos, se distinguen en general, cuatro tipos de rentas:

- 1) Las provenientes de bienes inmuebles.
- 2) Las derivadas de bienes muebles (capitales mobiliarios, pasivos).
- 3) Las rentas activas, provenientes de la combinación del capital y del trabajo. Se inclu---
yen dentro de éste capítulo los beneficios empresariales.
- 4) Las generadas por el trabajo.

Las rentas se regulan de la siguiente forma:

1. **Rentas de la propiedad inmueble.** En la ALALC: Se gravan por el país donde estén --- situados los bienes. Se incluyen las rentas de explotaciones agropecuarias, forestales y extractivas, y adicionales que se deriven de la explotación de los bienes inmuebles. En el Pacto Andino: Tam---
bién se otorga el derecho de imposición exclusivo al país donde están situados los bienes. Se agre--

ga que "cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento, o por la cesión o --- concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los países miembros, sólo será gravable por ese país miembro.

2. Rentas de inversiones o de capitales mobiliarios. En la ALALC: Se da un gravámen exclusivo por el país de la fuente. Para el caso de Intereses y regalías, la localización de la fuente -- se configura por cualquiera de las siguientes dos alternativas: lugar de colocación o utilización eco-- nómica de los capitales (fuente productora) o lugar desde donde se pagan las rentas (fuente paga-- dora). Se incluyen en esta categoría las rentas obtenidas por las compañías aseguradoras, sin ejer-- cer actividades en el país en que están situados los bienes. Las rentas del arrendamiento, cesión o -- uso del derecho a explotar recursos naturales, se consideran dentro del capítulo de "Rentas Genera-- das por Capitales Mobiliarios". El Pacto Andino las considera aparte; y aunque también considera --- un gravámen exclusivo en el país de la fuente; la localización de la fuente en el caso de los intere-- ses y de las regalías es el lugar de colocación o utilización de los capitales o bienes (fuente produc-- tora), aplicándose el criterio de la utilización (cuando los capitales son afectos a una actividad pro-- ductiva o inversión productiva) y el de la colocación (en los casos en que no haya tal afectación de -- capitales y en los demás casos).

El principio de la fuente tiene su fundamento en dos elementos importantes: uno, que e--- xista una actividad generadora de renta y el otro, que esa actividad pueda reputarse como genera-- dora de esa renta. En virtud de estos dos elementos, el país de la fuente, tendrá el derecho de gra-- var dicha renta.

Cuando se habla del criterio de la utilización, se refiere a aquella "utilización que le da ---- quien ha recibido el capital y no el titular de ese capital del exterior."¹⁶⁵

En cuanto al criterio de la colocación, éste atiende al lugar en el cual el acreedor ha co---- locado su capital monetario o su derecho. En este caso, normalmente, la fuente se ubica en la juris-- dicción donde deben considerarse asentados los intereses que garantizan el cumplimiento de las o-- bligaciones generadas a través del contrato respectivo, "... atribuye la potestad tributaria al país en -

165. Balbi, R. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 185.

el cual se esté utilizando el capital para producir una renta con la cual normalmente se atenderán --- los pagos que demanda la utilización de ese capital... El país que tiene derecho a imponer es el país en el cual la utilización del capital genera rentas o recursos, que son los que normalmente se em--- plean para pagar las rentas que obtiene el beneficiario del exterior que es titular del capital.¹⁶⁶

a) **Dividendos.** En la ALAC y en el Pacto Andino: Es una imposición exclusiva del país de la fuente; la fuente se localiza en el lugar en donde se ubica el domicilio de la empresa que los distribuye, o los paga o acredita, si son participaciones.

b) **Intereses.** Ambos Modelos se pronuncian por una imposición exclusiva en el país de la fuente. Pero para la determinación de la fuente, la ALALC, se basan en cualquiera de los dos criterios propuestos: uno, el de la fuente pagadora o lugar desde donde se pagan los intereses; u otro, el de la fuente productora o lugar en el cual se coloquen o utilicen económicamente los capitales, con la presunción de que el crédito ha sido colocado o utilizado en el país desde el cual se pagan los intereses. Dentro de la definición de intereses se comprenden a los de ventas a crédito. En el Modelo del Pacto Andino, el criterio para la determinación de la fuente es el de el lugar de utilización del capital, que se presume en principio, que es el lugar desde el cual se pagan los intereses -admite --- prueba en contrario-. No se hace mención alguna respecto a los intereses de ventas a crédito.

c) **Regalías o cánones.** ALALC: Se sigue el principio de la imposición exclusiva en el país de la fuente que se determina en base a los dos criterios anteriormente mencionados. Se prevee la posibilidad de incluir a los pagos por asistencia técnica como regalías. El Pacto Andino: se sigue el criterio de la utilización de las regalías, que son únicamente aquellas derivadas de la utilización de - marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza.

3. Rentas de empresas de transporte internacional. En la ALALC: Se refiere a las empresas de transporte internacional aéreo, terrestre, marítimo, fluvial o lacustre y admite dos soluciones alternativas: a) Imposición por el país donde están domiciliadas las empresas;

b) Imposición por el país en cuyo territorio se encuentre situada la dirección efectiva

166. Idem. Pág. 106.

de la empresa.

En el Pacto Andino: Se contemplan los mismos tipos de empresas que en la ALALC pero se establece que las rentas que produzcan sólo podrán ser gravadas por el país en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Estas rentas como son generadas en más de una jurisdicción, de acuerdo con la aplicación estricta del criterio de la fuente, se supone en principio, la existencia de una potestad compartida entre las jurisdicciones que se encuentren afectadas por esta actividad.

4. Rentas de empresas asociadas y vinculadas. ALALAC: Rige el principio del *arm's length* y el sistema de la contabilidad separada, para la determinación de las utilidades de las empresas que operan directamente y para aquellas que lo hacen a través de filiales o subsidiarias. Pero se permite optar por un desconocimiento de gastos que se hayan devengado por concepto de utilización de capitales o tecnología propias de la empresa o por prestaciones de servicios efectuados por algunas de sus partes. En el Pacto Andino se sigue el principio del *arm's length* para la determinación de las rentas de las empresas vinculadas.

5. Rentas de servicios o trabajos personales. La ALALC y el Pacto Andino se pronuncian por una jurisdicción exclusiva en el país de la fuente y no hacen diferenciación alguna entre los servicios independientes y los dependientes. La ALALC considera el empleo de cualquiera de los tres criterios de fuente: el de la fuente productora (lugar de la realización de la actividad), el de la fuente de la utilización de los servicios y el de la fuente pagadora (donde se efectúen los pagos). Hay un capítulo aparte para las rentas de funciones oficiales, que serán gravadas en el lugar del domicilio; las retribuciones de tripulantes de naves y aviones, que se gravarán en el domicilio del empleador; las pensiones, en el lugar de la fuente pagadora; y las retribuciones de los miembros de organismos directivos que actúen en el exterior, en el domicilio del empleador. El modelo del Pacto Andino por su parte, determina la aplicación del criterio de la fuente productora (lugar donde se presten los servicios). Regula por separado: las rentas que obtienen por concepto de este rubro, las empresas de servicios profesionales que se sujetarán al principio de la fuente productora; las pensiones y anualidades, se gravarán dependiendo del territorio en donde se encuentre la fuente

productora; y las actividades de entretenimiento público, en el lugar de la fuente productora.

a) **Servicios o trabajos independientes.** ALALC: Principio exclusivo de la fuente (cualquiera de las tres fuentes). El modelo del Pacto Andino: Principio exclusivo de la fuente productora.

b) **Servicios o trabajos prestados bajo una relación de dependencia.** ALALC: Igual -- tratamiento que a los servicios independientes. Modelo del Pacto Andino: Es el mismo tratamiento -- que otorga a los servicios independientes.

6. **Servicios de asistencia técnica y de consultoría.** La ALALC los ubica dentro de las -- rentas de servicios personales. Se rigen por el criterio de la imposición exclusiva en el país de la -- fuente. Se pueden determinar por cualquiera de los tres sistemas que se contemplan. No importa si los servicios de consultoría y de asistencia son prestados por una empresa. En cambio, el Modelo -- del Pacto Andino los contempla en un capítulo aparte y los sujeta al principio exclusivo del país de -- la fuente (pagadora, en donde se presta el servicio).

Balbi comenta que en los casos de los servicios y de la asistencia técnica prestados desde el exterior: "La aplicación del criterio que ubica la fuente en la jurisdicción donde se desarrolla la actividad, obviamente impide ejercer la potestad tributaria cuando se pagan retribuciones en concepto de asistencia técnica que ha sido prestada desde el exterior..."¹⁶⁷ lo que resulta un grave inconveniente dado el volumen de esos pagos y la asiduidad con que las empresas radicadas en los países en desarrollo utilizan este tipo de servicios y también el sinnúmero de posibilidades que hay para -- disfrazar esos beneficios.

Es por lo anterior que muchas legislaciones nacionales latinoamericanas han determinado -- medidas de excepción a este criterio general, facultando a sus países a aplicar sus impuestos aún -- cuando la asistencia técnica se haya prestado desde el exterior de sus jurisdicciones, y para ello se basan en el criterio de la fuente pagadora (quien atribuye la potestad tributaria al país en cuya jurisdicción se paguen las rentas) o bien, optando por la atribución de la potestad tributaria al país en cuya jurisdicción se utilice el servicio.¹⁶⁸

167. Idem. Pág. 190 y 191.

168. Id. Pág. 191.

7. **Ganancias de capital.** Ambos se pronuncian por una imposición exclusiva en el país -- de la fuente.

8. **Métodos.** Una vez determinado el país de la fuente, como se atribuye a éste la com-- petencia exclusiva para gravar, se hace innecesaria la utilización de algún método para evitar la do-- ble imposición, pues ésta desaparece automáticamente con la adopción de dicho principio.

c) El modelo de la ONU.

En un principio, los tratados tributarios tenían el único fin de regular las relaciones reci-- procas de los países desarrollados eliminando los obstáculos para el libre flujo internacional de capi-- tales extranjeros, ya que los países desarrollados establecían un tipo de renta mundial.

Es por eso, que al trasladar sus principios en materia tributaria a los convenios de doble -- tributación (como el de la OCDE), no hubo grandes problemas pues, existía un relativo equilibrio en-- tre el flujo de sus capitales. El sacrificio que se imponía en virtud del tratado celebrado se compen-- saba con un sacrificio de igual medida por el otro Estado contratante.

Los verdaderos problemas surgieron cuando los países desarrollados quisieron convenir -- en los mismos términos con los países en desarrollo, quienes en su gran mayoría rechazaron los -- principios contenidos en los modelos de tratados porque se dieron cuenta de que los sacrificios que tendrían que realizar eran mayores en comparación con aquellos que se impondrían a los países -- desarrollados. Pues, las situaciones económicas eran diferentes, ya que el flujo de capitales en este caso, iba nada más en una sola dirección.

Todos estos problemas llevaron a reestructuración de un nuevo concepto de tratado inter-- nacional en materia de doble imposición. Se consideró que lo que en realidad se negociaba era la -- facultad de gravar las rentas que generaban las inversiones procedentes de países desarrollados, y producidas en los territorios de los países en vías de desarrollo. De esta forma, le fué agregada una nueva finalidad: incrementar la corriente de inversiones extranjeras en los países en vías de desa-- rrollo para acelerar el crecimiento y desenvolvimiento de sus economías.

Las Naciones Unidas, en 1967, convocaron a una reunión de expertos de países desaro--

llados y de países en vías de desarrollo con el objeto de elaborar un nuevo modelo de convenio más favorable y equitativo para ambos grupos de países. Para la elaboración del convenio tipo se basaron en el Modelo de la OCDE, al cual le introdujeron varias modificaciones y criterios de tributación con el fin de beneficiar más a los países en desarrollo y equilibrar de esta forma, el flujo de capitales y de ingresos entre ambos grupos. Dentro de las modificaciones más importantes están la adopción del principio de la fuente territorial de la renta con un carácter prioritario pero no exclusivo, y la ampliación del concepto del establecimiento permanente y la eliminación de las restricciones al mismo contenidas en el modelo de la OCDE.

"La Convención Modelo de las Naciones Unidas representa una transacción entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque concede más importancia al principio de la fuente que la Convención Modelo de la OCDE. Como consecuencia de ese principio de la tributación en la fuente, los artículos de la Convención modelo se basan en la premisa del reconocimiento por el país de la fuente de que a) en la imposición de la renta del capital extranjero se tendrán en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se gravará sobre una base neta; b) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones, y c) tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital. Además, la Convención modelo de las Naciones Unidas introduce la idea de que sería conveniente que el país de la residencia aplicase alguna medida para evitar la doble tributación, mediante el descuento del impuesto extranjero o mediante exenciones, como en la Convención modelo de la OCDE."¹⁶⁹

Es decir, el Modelo de la ONU reconoce como principio válido de atribución a la potestad tributaria de los Estados al de la fuente con fundamento en las siguientes consideraciones: 1) Para la gravación de la renta de capital extranjero se debe tomar en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, y gravarse la renta sobre una base neta. 2) Cuidar que la imposición no sea tan elevada como para desalentar las inversiones. 3) Se establece la conveniencia de la repartición de los ingresos con el país exportador del capital (generalmente, el país desarrollado).

El modelo de la ONU da una definición de establecimiento permanente con una connota--

169. ONU. La Convención Bilateral Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Estados Unidos. Editado por las Naciones Unidas. 1980. Págs. 5 y 6.

ción más amplia que aquella que establece la OCDE, con lo cual da mayor margen a los países en vías de desarrollo a que graven las rentas que se generan en su territorio:

"Artículo 5. Establecimiento permanente.

"1. A los efectos de la presente Convención, por 'establecimiento permanente' se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

"2. En particular, se considerarán establecimientos permanentes:

"a) Los centros administrativos;

"b) Las sucursales;

"c) Las oficinas;

"d) Las fábricas;

"e) Los talleres;

"f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.

"3. La expresión 'establecimiento permanente' comprenderá asimismo:

"a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un período superior a seis meses;

"b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses."

En el modelo de la ONU se estableció un concepto de establecimiento permanente más favorable a los intereses económicos de los países en vías de desarrollo, y para ello, se le hicieron algunas modificaciones como por ejemplo: se agregaron los servicios de consultoría dentro de los

casos constitutivos de un establecimiento permanente; se redujo el plazo exigido por la OCDE (12 -- meses) a seis meses; se estableció un tratamiento diferente al de la OCDE en el caso de los segu-- ros, de algunas actividades de los agentes independientes y de algunos de carácter dependiente; se desapareció el caso de las "entregas" dentro de los elementos no constitutivos de un establecimien-- to permanente; al igual que la OCDE, el modelo de la ONU sigue el principio del *arm's length* para -- determinar las utilidades entre un establecimiento permanente y la matriz, sólo que en el caso de la ONU no se consideraron deducibles las regalías ni los intereses y si es aplicable la "*vis atractiva*", lo que no permisible en el modelo de la OCDE.

Por lo que respecta a la norma "*arm's length*", debe ser aplicada esencialmente por medio de una observación de las tasas de interés existentes en el país de residencia (del acreedor que es -- el que realiza el préstamo) , lo que resulta favorable a los países en desarrollo.¹⁷⁰

La ONU considera conveniente la aplicación de alguna medida para atenuar o -- evitar la doble tributación, por parte del país de la residencia, a través de métodos como el descuent-- o del impuesto extranjero (o crédito del impuesto) o las exenciones (o exoneración).

En la realización de convenios basados en el Modelo de la ONU se debe tomar en cuenta además de todo lo que señala, las legislaciones nacionales y los sistemas fiscales de cada una de -- las partes contratantes. Se hace necesaria la adecuación de dicho modelo a las necesidades de ca-- da una de las partes, es decir, es posible y necesaria la introducción de modificaciones.

Resulta interesante comentar que en la introducción del Modelo de la ONU se propone la -- "concertación de una convención fiscal multilateral a escala mundial para evitar la doble tributación. Entretanto, como etapa intermedia, grupos de países podrían considerar la posibilidad de negociar -- convenciones fiscales multilaterales regionales o subregionales basadas en la Convención Modelo -- de las Naciones Unidas pero ajustadas a sus necesidades y a las características de su región o sub-- región."¹⁷¹ Todo ello con el fin de arivar a una coordinación de políticas y prácticas fiscales a nivel -- internacional.

170. Gnezzo. Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Idem. Pág. 264.

171. ONU. Idem. Pág. 12.

Las rentas se regulan de la manera siguiente:

1. Rentas de la propiedad inmueble. Las Directrices no contienen normas expresas sobre el tratamiento de las rentas de bienes inmuebles.

2. Rentas de inversiones o de capitales mobiliarios. Hay una imposición compartida -- en las "rentas de inversiones" (prioritaria en el país de la fuente, pero limitada en las tasas). Sin embargo, las tasas de retenciones se deben resolver de mutuo acuerdo; se propone que la tasa de retención sea sobre una base de la renta neta; y, se recomienda no establecer tasas de retención excesivamente altas y que la tributación sea compartida con el país de la renta del beneficiario.

a) Dividendos. Es igual al tratamiento que se les da en la OCDE, pero no se determinan -- límites máximos de gravación por parte del Estado de la fuente. En principio, el Estado de la residencia es quien tiene el derecho de gravar, en tanto que el de la fuente, grava bajo ciertas limitaciones. En este caso, el Estado de la residencia es quien tiene la obligación de evitar o atenuar la doble imposición por medio de alguno de los métodos propuestos.

b) Intereses. Se propone una imposición compartida pero limitada para el país de la fuente. No se fijan tasas máximas de retención, pero sí se propone una tasa efectiva sobre la renta neta. Se deja a las negociaciones bilaterales la regulación de los intereses de las ventas a crédito.

c) Regalías o cánones. Es una imposición compartida igual que los intereses. Distingue -- las regalías industriales, el alquiler de películas y los derechos de autor. Estos últimos se pueden o no gravar, según los acuerdos bilaterales a que se lleguen.

En el caso de las regalías industriales, también hay una imposición compartida. En este -- caso, el país de la fuente, para la fijación de la tasa de retención debe tomar en cuenta los gastos -- realizados; y en tanto que, el país de la residencia, al fijar el crédito debe tomar en cuenta que la tasa del país de la fuente se aplica sobre una base neta.

Al alquiler de películas se les consideró como regalías.

3. Rentas de empresas de transporte internacional. Se hace una distinción entre rentas de empresas de transporte internacional aéreo y marítimo: a las primeras, se les da el mismo tratamiento que señala la OCDE y, a las segundas, se opta en principio por la solución que da la OCDE,

pero también da otra alternativa, autorizando la imposición en el país de la fuente, cuando se opere en él sobre una base más que incidental y sugiriendo procedimientos para la distribución del impuesto en tales casos. Es sobre la base de unas utilidades globales netas derivada por la empresa, y dichas utilidades deberán ser determinadas por las autoridades del país de residencia de la empresa.

4. Rentas de empresas asociadas y vinculadas. Para la determinación de las utilidades de un establecimiento permanente se utilizará el criterio del "arm's length", sólo que no se pueden deducir las regalías, los intereses y los pagos similares hechos por la matriz. Es aplicable la regla de la fuerza de atracción al establecimiento permanente, "para incluir en los ingresos gravables de una empresa extranjera con establecimiento permanente, las utilidades derivadas de la venta de mercancías similares a las vendidas a través del establecimiento permanente o de actividades comerciales similares a las desarrolladas por medio del establecimiento permanente, aunque tales ventas o actividades no sean en sí llevadas a cabo por el establecimiento permanente."¹⁷² En el caso de las empresas vinculadas, sus utilidades se determinarán de acuerdo con el criterio del "arm's length" con posibilidades de reajuste.

5. Rentas de servicios o trabajos personales. Hace una diferenciación entre los trabajos personales independientes de los dependientes. Tiene como criterio general el de la OCDE, pero amplía las posibilidades de gravar al país de la fuente.

a) Servicios o trabajos independientes. Se pronuncia por el principio de la residencia, con carácter de exclusividad, y en la excepción a la regla se propone la utilización de dos criterios ya sea en forma conjunta o separada: El primero, contempla los casos en que haya una base fija a través de la cual se opere, en cuya situación se permite una imposición compartida con el país de la fuente (en forma ilimitada). El segundo criterio establece el caso en que haya una permanencia en el otro país, de una persona que preste un servicio, por un período previamente determinado (igual a un total de 183 días en el año fiscal); o en su caso, si es menor al período determinado, que la remuneración sea pagada por este otro país y que la cantidad exceda de un cierto monto fijado en

172. Graeco. Loc. Cit. Pág. 261.

negociaciones bilaterales.

Los agentes independientes no constituyen un establecimiento permanente para la OCDE, pero para la ONU sí son constitutivos de un establecimiento permanente si éstos realizan todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa.

Dentro de este rubro están los servicios de consultoría. Los servicios de consultoría de tipo empresarial, son constitutivos de un establecimiento permanente siempre que excedan de seis meses.

b) **Servicios o trabajos prestados bajo una relación de dependencia.** Los salarios y remuneraciones de un residente de un Estado que tiene una relación laboral son gravados por el Estado de la residencia, salvo que el empleo sea ejercido en el otro Estado, en cuya situación el otro Estado será quien tenga el derecho a gravar estas remuneraciones. También se contemplan los tres requisitos que exige la OCDE, para que pueda gravar el país de la residencia, en este último caso.

Cuando un agente dependiente actúe con poderes para contratar por cuenta y cuando no actúe con los mencionados poderes, pero mantenga una existencia de bienes con los cuales haga regularmente entrega de bienes por cuenta de la empresa, se considerará que constituye un establecimiento permanente.

6. **Servicios de asistencia técnica y de consultoría.** Utiliza el mismo criterio de la OCDE, pero agrega la posibilidad de gravar estas rentas por parte del país de la fuente si la permanencia en dicho país se extiende en todos los casos, en un tiempo superior a 183 días en el año imponible.

7. **Ganancias de capital.** En el Modelo no existe regulación alguna al respecto.

8. **Otras rentas.** Las rentas de actividades comerciales se rigen por el principio de la residencia, con carácter de exclusividad, pero establece igual que la OCDE, que el otro país puede gravar dichas rentas, si se considera que en su territorio se está actuando a través de un establecimiento permanente si se encuentra dentro de los supuestos que se señalan como tipificadores de la existencia de un establecimiento permanente (aunque son más amplios que los de la OCDE y hay

un menor número de casos en los que se considera que no se constituye un establecimiento permanente que en la OCDE).

La ONU exige que para que haya un establecimiento permanente respecto de obras de construcción y montaje, deben tener una duración de cuando menos seis meses (la OCDE exige 12 meses).

En el caso de los seguros, se entiende que hay un establecimiento permanente, si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos respecto de bienes situados en el mismo, por medio de un empleado o representante que no sea un agente independiente.

9. Métodos. El descuento del impuesto extranjero (o crédito del impuesto) y la exención -- (o exoneración).

4. Los tratados tributarios.

Los tratados tributarios se pueden conceptualizar principalmente desde tres aspectos:

a) Como método para evitar la doble imposición.

Desde el punto de vista de los métodos para evitar la doble imposición, los tratados tributarios son procedimientos bilaterales o plurilaterales que consisten en que dos (o más Estados) celebren convenios tendientes a evitar la doble imposición.¹⁷³

b) Por sus fines.

Los convenios para evitar la doble imposición son instrumentos jurídicos internacionales - destinados a posibilitar la articulación de políticas fiscales nacionales en conflicto, de manera de evitar una duplicación o acumulación de cargas impositivas sobre una misma actividad económica, -- favorecer las inversiones y el intercambio entre los distintos países y posibilitar la cooperación entre autoridades fiscales para la mejor determinación del universo imponible y la armonización de métodos e incorporación de nuevas técnicas en esta materia.¹⁷⁴

c) Como limitante a la potestad tributaria de los Estados.

173. Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas (Impuestos). Trigésima edición. México. Editorial Porrúa, S. A. 1993. Pág. 336.

174. Di Giovan Battista, Ileana. Derecho Internacional Económico y relaciones económicas internacionales. Buenos Aires, Argentina. Editorial Abeledo-Perrot. 1992. Pág. 286.

"Los tratados internacionales complementan las leyes de los países contratantes al decidir cuál de los dos países tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones puede hacerlo.

"En los tratados existen cláusulas sustantivas que determinan la jurisdicción impositiva de los países de fuente y residencia sobre las varias categorías de ingresos, y bajo qué condiciones y -- con qué limitaciones pueden ejercitarla; y cláusulas adjetivas que establecen los procedimientos a -- seguir para dar cumplimiento a los términos del tratado, considerando las relaciones de los países -- entre sí, y las relaciones entre éstos y los contribuyentes."¹⁷⁵

Haciendo una conjugación de los tres aspectos antes mencionados, podemos decir que: *El tratado para evitar la doble imposición es un método bilateral (o plilateral), que consiste en el -- acuerdo de voluntades de dos o más Estados en virtud del cual se conviene una serie de disposi-- ciones, principios y métodos de carácter general, uniforme y obligatorio para los Estados partes, con el fin de eliminar o cuando menos atenuar los efectos nocivos de la doble imposición.*

En seguida, haremos una breve explicación de los principales elementos de un tratado bi-- lateral para evitar la doble imposición internacional en materia del impuesto sobre la renta.

a) Estructura general de los tratados tributarios.

Fernández¹⁷⁶ explica que los convenios bilaterales en materia de doble imposición inter-- nacional en materia del impuesto sobre las rentas se conforman de la siguiente manera:

I. El Preámbulo. La primera parte se integra por el preámbulo en el que se expresa la fina-- lidad del tratado, los motivos y fines para la realización del mismo. Es lo que llamaríamos la justifi-- cación de la celebración del tratado.

II. La Parte dispositiva. Se denomina parte dispositiva, debido a que contiene toda la regu-- lación sustantiva del convenio bilateral como lo son: el ámbito de aplicación, las definiciones gene-- rales, los criterios jurisdiccionales de atribución de competencias entre las respectivas potestades--

175. Chapoy Bonifaz. Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional. Idem. Pág. 172.

176. Fernández P. Ob. Cit. Pág. 165.

fiscales y los métodos para evitar o atenuar la doble imposición internacional. Es la parte más importante del tratado. A continuación, explicaremos con más detalle cada uno de sus elementos:

1. **Ámbito de aplicación.** Consiste en un conjunto de preceptos que determinan las personas, los impuestos y el territorio a los que les será aplicado el convenio.

El ámbito de aplicación subjetivo o personal, puede consistir en la aplicabilidad del tratado en virtud del domicilio o de la residencia, y en algunos casos, a la nacionalidad del individuo. En el caso de la OCDE, el principio de la nacionalidad se toma en cuenta para el caso de la "no discriminación".

El ámbito de aplicación objetivo. En el tratado se determinan cuáles son los impuestos que serán objeto del tratado que se celebra. La definición de los impuestos se puede hacer en forma general o por medio de una enumeración pormenorizada de los diversos conceptos tributarios existentes y vigentes en los Estados contratantes. También puede agregarse una norma que establezca la obligatoriedad de la aplicación del convenio a otros impuestos de carácter análogo o idéntico a los expresamente contemplados en el convenio y que en algún momento, lleguen a establecer las partes con posterioridad al convenio.

Esta parte del tratado es de vital importancia, en vista de que, en ella se puede delimitar a los impuestos en razón de las facultades que tengan las autoridades nacionales que los exijan, señalando expresamente si se comprenden los impuestos exigidos por los Estados federados, provinciales, municipales, etcétera. Lo anterior es muy importante "porque en el caso de los Estados federados, éstos pueden tener facultades impositivas propias e independientes de las que corresponden a la propia Federación, y en algunos supuestos el Estado federal carece de atribuciones para obligar a los respectivos fiscos de los Estados federados; como además éstos no tienen competencia para concertar directamente convenios internacionales, la doble imposición queda sin posible remedio a través del acuerdo bilateral para dichos niveles de imposición."¹⁷⁷

El ámbito territorial. De acuerdo con el artículo 29 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, señala que "un tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo --

177. Idem. Páginas 166 y 167.

que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo." Es muy común que se determine el ámbito geográfico sobre el cual va a regir el tratado delimitando a través de una definición, las correspondientes potestades tributarias de las partes.

2. **Definiciones generales.** En un capítulo aparte de esta área se definen los términos y expresiones más comunes empleadas en el convenio; en tanto que los términos más específicos, se hacen en un artículo que trate la cuestión en especial.

Puede acontecer que en el tratado no se definan algunos conceptos y que se remita para ello a las legislaciones internas de los Estados partes.

3. **Criterios jurisdiccionales de atribución de competencias entre las respectivas soberanías fiscales.** También es importante en virtud de que, como sabemos puede haber doble tributación cuando ambas partes o sólo una de ellas usan un mismo o diferente criterio de imposición, para evitar la doble imposición se deben distribuir de común acuerdo, sus respectivas potestades tributarias de acuerdo con las distintas categorías de rentas. Lo anterior nos puede llevar a un sistema de imposición compartida entre las partes contratantes con una limitación impositiva en una de ellas (que por lo general es en el de la fuente), o a una imposición exclusiva en el Estado de la residencia del contribuyente, o bien a una imposición exclusiva en el Estado de la fuente de las rentas.

4. **Los métodos para evitar la doble imposición.** Se pueden presentar dos supuestos: el primero, que se establezca una facultad tributaria exclusiva de uno de los Estados contratantes, situación en la cual, desaparece completamente la doble imposición, como sucede en el modelo del Pacto Andino para sus países miembros. El segundo, que exista una potestad compartida, limitada o ilimitada de una de las partes; situación en la cual, es necesaria la existencia de métodos que atenúen los efectos de la doble imposición; como ejemplo, está el modelo de la OCDE en donde el Estado de la residencia tiene la obligación de evitar la doble imposición por ser el que grava en segunda vez las rentas y que globaliza todas las percibidas por el contribuyente.

Los métodos más usuales son el de exención con progresividad y el de la imputación ordinaria. Cada una de las partes tiene el derecho de elegir libremente el método a usar.

III. Disposiciones finales y especiales. Aquí es donde se determina la vigencia temporal --- del convenio, a su entrada en vigor, a la fecha en que empieza a surtir efectos las disposiciones del convenio (que no es lo mismo a la entrada en vigor) y a su denuncia. Se parte del principio general de que el convenio tiene vigencia indefinida. También podemos encontrar cláusulas encaminadas a una mejor aplicación del convenio, a la represión del fraude fiscal y a la solución de común acuerdo de las controversias que pudieran surgir con motivo de la interpretación o aplicación del mismo.

b) El proceso de negociación de los tratados tributarios.

Para la elaboración y celebración de los tratados de doble imposición, los Estados nego--- ciadores se basan generalmente en los modelos de convenio elaborados por los organismos inter--- nacionales. Fernández¹⁷⁹ distingue varias etapas:

I. Actuaciones preliminares:

1. Se hace una propuesta de negociación por parte de uno de los Estados, la cual es a--- ceptada.

2. Se fija de común acuerdo la fecha y lugar de la realización de la primera ronda de ne--- gociaciones. Se hace el envío recíproco de sus proyectos de convenio respectivos y de los textos le--- gales y documentos en los que se explique el sistema fiscal de las partes. Se determina el idioma a emplear en las negociaciones.

3. Nombramiento de los integrantes de cada una de las delegaciones que van a repre--- sentar a las partes, en las que estén sus Ministros o Secretarios de hacienda y un representante del Ministro o Secretario de Relaciones Exteriores, así como también funcionarios relacionados con la --- problemática fiscal internacional.

II. Negociaciones técnicas. Las negociaciones técnicas comprenden:

1. La realización de las mismas en el lugar y fecha acordados. Se celebra la apertura de --- las mismas.

2. Se determina cuál es el proyecto elegido por ambas partes para su discusión, no sin ---

179. Idem. Páginas 169 a 172.

dejar de tomar el cuenta el otro proyecto.

3. Se analiza el proyecto elegido al cual se le puede formular objeciones, observaciones y hacer propuestas y contrapropuestas.

4. Se levanta un acta en la que consten los puntos de acuerdo y los puntos en desacuerdo. Estos últimos se dejan abiertos para su posterior discusión en la próxima reunión.

5. Por lo general se procede a una segunda ronda de negociaciones en la que se discute nuevamente el convenio y si se llega finalmente a un acuerdo, se procede a rubricar el texto acordado por duplicado por parte de cada uno de los representantes de las delegaciones.

III. Firma del convenio:

1. La rúbrica expresa el acuerdo aprobado por ambas partes, al que posteriormente a la rúbrica, se le puede agregar, de común acuerdo, ciertas modificaciones y traducirse a los respectivos idiomas de las partes. Las traducciones se deben autenticar por el Ministro o Secretario de Relaciones Exteriores.

2. Se realiza la firma del convenio por el Secretario o Ministro de Relaciones Exteriores de un Estado y por el embajador del otro Estado contratante, ambos con sus correspondientes plenipotencias.

3. Al momento de la firma se puede incluir un "Protocolo" que consiste en una serie de adiciones al convenio, con el fin de subsanar determinadas omisiones e introducir aclaraciones y ampliaciones al texto original del convenio.

IV. Entrada en vigor:

1. "La entrada en vigor del convenio supone la manifestación de la voluntad del Estado de considerarse obligado por el tratado, lo que en la mayoría de los Estados se produce a través de la ratificación del Parlamento."¹⁷⁹

La entrada en vigor es la fecha de intercambio de los instrumentos de ratificación. Es diferente la fecha de entrada en vigor a aquella en la que surte efectos o en que comienzan a aplicarse las disposiciones del convenio.

179. *Ibidem*. Pág. 171.

"La fecha en que surte sus efectos el convenio puede variar de unos impuestos a otros ---- (según el período impositivo) y de un Estado con respecto al otro (por ejemplo, si uno hace coincidir el año fiscal con el año calendario y el otro no), y no es raro que comporte efectos retroactivos."¹⁸⁰

180. *Idem*. Pág. 172.

CAPITULO IV. ANALISIS DE LOS TRATADOS CELEBRADOS ENTRE MEXICO, CANADA Y LOS ESTADOS UNIDOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

En este capítulo analizaremos y compararemos los dos tratados para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta celebrados por México con Canadá y los Estados Unidos.

El convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, es de gran importancia toda vez que constituyó el primer convenio en su género, celebrado por México. Este convenio fue firmado el día 8 de abril de 1991, aprobado en la Cámara de Senadores el 8 de julio de 1991, el canje de notas diplomáticas fue realizado los días 29 de agosto de 1991 y 11 de mayo de 1992, promulgado el 10 de julio de 1992 y satisfechos los requisitos para su entrada en vigor, fue publicado el 17 de julio de 1992 en el Diario Oficial de la Federación. Es aplicable desde enero de 1992. Para efectos prácticos le denominaremos "convenio México-Canadá".

El convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta fue firmado el día 18 de septiembre de 1992, aprobado en la Cámara de Senadores el 12 de julio de 1993; el canje de las notas diplomáticas fue efectuado los días 2 y 26 de diciembre de 1993, promulgado el 31 de enero de 1994 y satisfechos los requisitos para su entrada en vigor, fue publicado el 3 de febrero de 1994 en el Diario Oficial de la Federación. Es aplicable desde enero de 1994. Para efectos prácticos le llamaremos "convenio México-Estados Unidos".

Ambos convenios se basan en lo general en los modelos de la ONU y de la OCDE como veremos en su momento.

1. Ámbito de aplicación.

El ámbito de aplicación del convenio celebrado entre México y Canadá es de carácter subjetivo. Este convenio se basa en el principio de la residencia, es decir, es aplicable a los residen-

tes de uno o de ambos Estados contratantes:

"El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados ---
Contratantes." (artículo 1o. del convenio México-Canadá).

En cambio, de acuerdo con el artículo 1 del convenio celebrado por México con los Esta--
dos Unidos es de ámbito general. En principio, se basa en el criterio de la residencia (párrafo 1) sin -
embargo, establece la aplicación del principio de la nacionalidad (entiéndase ciudadanía por nacio--
nalidad) en ciertos casos, de acuerdo con el párrafo 3:

"1. El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados --
Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.

"2. El Convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, cré--
ditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:

"a) por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes; o

"b) por cualquier otro acuerdo entre los Estados Contratantes.

"3. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un
Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se define en el artículo -
4o. (Residencia)) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si
el convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término 'ciudadano' incluye a todo a-
quel que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido -
como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un período de 10 a--
ños posteriores a la pérdida de tal calidad."

En el párrafo 2 se establece que en virtud de la aplicación del convenio, no se podrán -
imponer cargas fiscales mayores (por ejemplo otros impuestos) a las que otorgue o llegue a otorgar
la ley nacional o cualquier acuerdo celebrado por alguno de los Estados Contratantes, así como ----
tampoco se podrán restringir los beneficios que otorgue la misma ley nacional.

El párrafo 3 contiene la llamada "cláusula de ahorro". Esta cláusula proviene del modelo de
los Estados Unidos y consiste en que cada país puede aplicar impuestos, con base en su ley local o
nacional, a sus residentes, ciudadanos y excluidados que tuviesen el objetivo de evitar la aplica--

ción de impuestos a través de la pérdida de la nacionalidad, sin importar lo dispuesto en el convenio.¹⁸¹ Aunque México no se basa en el principio de la nacionalidad como criterio de imposición, esta cláusula fué redactada en términos recíprocos para las partes contratantes.

De acuerdo con la "cláusula de ahorro", los artículos del convenio deben de interpretarse y aplicarse de tal forma que no se otorguen mayores beneficios por la aplicación de ciertos impuestos a residentes o ciudadanos norteamericanos en relación con los residentes o ciudadanos mexicanos.

La aplicación de los impuestos está limitada a un periodo de 10 años, de acuerdo con la sección 877 del Código de rentas norteamericano.

"4. Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

"a) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), de conformidad con el párrafo 1 b) y 3 del Artículo 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos), de conformidad con los artículos 22 (Organizaciones Exentas), 24 (Eliminación de la Doble Imposición), 25 (No discriminación), y 26 (Procedimiento Amistoso); y

"b) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con los Artículos 20 (Funciones Públicas), 21 (Estudiantes), y 26 (Agentes Diplomáticos y Consulares), a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes legales de este Estado."

En el párrafo 4 del artículo 1 se establecen excepciones a la "cláusula de ahorro". En el inciso a): beneficios que tengan nacionales y residentes norteamericanos y que sean considerados por el convenio; los ajustes correlativos autorizados por el párrafo 2 del artículo 9 a las empresas asociadas; la exención de beneficios de seguridad social pagados por el otro Estado y la manutención de hijos y pensiones alimenticias pagadas por los residentes del otro Estado de acuerdo con el artículo 19 párrafos 1 b) y 3; la deducción de ciertas obras mexicanas de caridad y la desgravación de las responsabilidades de gastos contemplados en el artículo 22; la garantía de un crédito extranjero de impuestos referidos en el artículo 24; la protección contra la discriminación (artículo 25); y los procedimientos mencionados en el artículo 26, de carácter recíproco. En el inciso b): ciertos beneficios adicionales a los residentes norteamericanos que no son nacionales ni poseen la tarjeta

181. Bellinger Berrios, Herbert. Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. 1a. Edición. México. Ediciones Fiscales ISEF, S. A. 1984. Pág. 100.

verde como: los empleados del Gobierno Mexicano; los estudiantes de visita; y los miembros de misiones diplomáticas y consulares. Esto también es aplicable en forma recíproca.

Estas disposiciones se relacionan con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la renta (LISR).

a) Impuestos comprendidos.

En el artículo 2 párrafo 1 del convenio celebrado entre México y Canadá, y en el artículo 2 párrafo 1 del convenio celebrado entre México y los Estados Unidos, se establece que estos convenios se aplican a los impuestos sobre la renta.

Ambos convenios dan una definición idéntica del impuesto sobre la renta en sus artículos 2 párrafos 2:

"2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles."

Sin embargo, en el convenio celebrado entre México y Canadá (artículo 2 párrafo 3) se establece que por lo que hace a México, se aplicará el convenio a los impuestos sobre la renta y al impuesto al Activo, de conformidad con la Ley del impuesto sobre la renta y con la Ley del impuesto al activo, los que en adelante se denominarán impuesto mexicano. Por lo que se refiere a Canadá, se aplicará a los impuestos sobre la renta contenidos en el Estatuto de impuestos sobre la renta de Canadá que en adelante se denominará impuesto canadiense.

En cambio, en el convenio entre México y Estados Unidos, por lo que hace a México sólo es aplicable a los impuestos sobre la renta (párrafo 3 incisos a) y b) del artículo 2) de conformidad con lo establecido por la Ley del impuesto sobre la renta, y por lo que se refiere a Estados Unidos el convenio es aplicable a los impuestos sobre la renta federales, contenidos en su Código de rentas internas (a excepción del impuesto sobre ganancias acumuladas, el impuesto sobre sociedades controladoras personales y las contribuciones a la seguridad social), los impuestos especiales a las fundaciones privadas y los impuestos especiales sobre primas de seguros pagadas a aseguradoras -

extranjeras y mexicanas pero únicamente en la medida en que el asegurador mexicano no reasegure esos bienes con una persona no exenta de tales impuestos.

En los puntos 3 y 6 del convenio hay una disposición relativa al impuesto al activo al que limita en su aplicación en el caso en que un residente norteamericano tenga un establecimiento permanente en México y tenga propiedades inmobiliarias en México o las rente, o permita que un residente mexicano las use a cambio de una regalía. Además, se prohíbe la aplicación del impuesto al activo a propiedades empleadas para la obtención de utilidades exentas del impuesto sobre la renta mexicano en relación con el embarque y la transportación marítima.

Se relaciona con los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación (CFF), 1o. de la LISR, y 1o. y 2o. de la Ley del Impuesto al Activo (LIA).

2. Definiciones.

En el artículo 3 de ambos convenios se dan las definiciones de los términos más básicos (México, Canadá, Estados Unidos, impuesto, persona, sociedad, autoridad competente, nacional y tráfico internacional), en tanto que las definiciones más importantes, bases fundamentales de ambos convenios: residencia y establecimiento permanente, se regulan por separado en otros artículos. Existen otras definiciones como bienes inmuebles, explotación de buques o aeronaves, personas asociadas, intereses, dividendos, regalías, servicios personales o profesionales, anualidades, alimentos, actividad empresarial, mercado de valores reconocido y rentas brutas, que se definen en los artículos relativos a la regulación de sus rentas o en el Protocolo de los convenios.

a) Residencia.

Se encuentra definida en el artículo 4 de ambos convenios.

La determinación de la residencia corresponde en primer término a las legislaciones nacionales de los Estados Contratantes:

"1. A los efectos de este Convenio, la 'expresión 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, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga..."

El convenio México-Canadá también considera como "residente de un Estado Contratante" a:

"b) el Gobierno de este Estado, o una subdivisión política o entidad local del mismo, o cualquier agencia u organismo de dicho Gobierno, subdivisión política o entidad."

Esta disposición concuerda con la que se determina en el inciso c) del punto 2 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos: "el término 'residente' también comprende un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales."

Sin embargo, la sujeción a impuestos de una persona en un Estado Contratante respecto de aquellos ingresos originados en dicho Estado, no la convierte en residente de ese Estado para efectos de la aplicación de las disposiciones y beneficios del convenio. Así se aclara en el convenio México-Estados Unidos:

"...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."

El punto 2 del Protocolo inciso a) del convenio México-Estados Unidos considera que para que México califique a un ciudadano de los Estados Unidos o a un extranjero poseedor de la tarjeta verde, como un residente de los Estados Unidos y con derecho a los beneficios fiscales mexicanos, deberá este de tener una presencia sustancial en los Estados Unidos o ser considerado residente de los Estados Unidos de acuerdo con las disposiciones contenidas en el párrafo 2 incisos a) y b) del artículo 5 del convenio.

En el párrafo 2 de ambos convenios se dan una serie de reglas para determinar la residencia de una persona física en aquellos casos en que aparezca como residente de ambos Estados Contratantes: Primero, se considerará que tiene su residencia en el Estado en donde tenga una vivienda permanente a su disposición, y si la tiene en ambos Estados, se estará al del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales) (inci-

so a) del párrafo 2 de ambos convenios). Pero si no se puede determinar con base en las reglas dadas anteriormente, se le considerará residente del Estado Contratante en donde viva habitualmente (inciso b del mismo párrafo). Si aún no es posible determinar la residencia, se estará a la nacionalidad de la persona (inciso c); y en cualquier otro caso, el problema se resolverá de común acuerdo entre los Estados Contratantes.

Si se trata de personas morales o jurídicas, el tratamiento es un poco diferente, según el convenio de que se trate. El convenio México-Canadá dispone que el problema de la residencia de una persona no física se resolverá de común acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes quienes decidirán la forma de aplicación del convenio a dicha persona. Pero a falta de un acuerdo, dicha persona será considerada fuera del ámbito de aplicación de los artículos 6 a 21, inclusive (referentes al tratamiento de las rentas), y del artículo 23 (No discriminación).

En cambio, el convenio México-Estados Unidos se dispone que "3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados Contratantes para los efectos del presente convenio."

El punto 2 inciso b) del Protocolo de este convenio señala que una asociación, sucesión o fideicomiso se considera residente de un Estado Contratante sólo por los ingresos derivados de la asociación, la sucesión o el fideicomiso, y que éstos sean gravados con impuestos como si se tratara de un residente. Es decir, el tratamiento de los ingresos percibidos por las personas mencionadas se determinarán por la residencia de la persona sujeta a imposición por los ingresos obtenidos, ya sea el otorgante, los beneficiarios o la sucesión o el fideicomiso.

En el *Income Tax Act* (Ley del Impuesto sobre la Renta de Canadá) no hay una definición de residencia o de residente. La Corte lo define según el caso. Sin embargo, las personas físicas son consideradas como residentes en Canadá si permanecen 183 días o más en el año fiscal, y en virtud de ello, son sujetos del impuesto canadiense respecto de sus ingresos mundiales en ese año.

El término residente incluye a aquellas personas que fueron residentes ordinarios durante un tiempo considerable. Por consecuencia, si una persona es residente o residente ordinario en Ca-

nada, será sujeto del ISR canadiense.

En cambio, las personas físicas no residentes son sujetas del impuesto en Canadá sólo --- por ingresos obtenidos de una fuente de riqueza en Canadá, incluyendo los ingresos provenientes -- de actividades realizadas en Canadá.

En el punto 1020 del *Canadian Master Tax Guide*, se señala que "la determinación de una persona como residente o no en un país dado es esencialmente una cuestión de hecho. Así, un individuo puede ser considerado residente en Canadá (aún cuando ella o él residan en el extranjero) si:

"a) El individuo visita Canadá durante una época del año como parte de su hábito regular de vida; o

"b) el individuo mantiene un domicilio o morada listo para usar y ocupar por éste o por su familia y lo ocupa, de hecho, lo visita durante un cierto periodo.

"El grado de permanencia y de substancia deben estar presentes para considerar la existencia de un residencia.

"Si un individuo está ausente físicamente en Canadá y no tiene allí un hogar, sino en el --- extranjero, aún cuando éste tenga la intención de regresar a Canadá, no será considerado residente en Canadá aunque éste pueda estar domiciliado allí.

"En los tratados que Canadá ha celebrado con otros países se determina que la expresión 'residente en Canadá' significa una persona que es residente en Canadá para efectos de los im--- puestos canadienses y no residente en el otro país para efecto de los impuestos de este otro."

Las personas morales son consideradas residentes en Canadá si la sede de la administración y control se ubica en Canadá, o si la empresa fué incorporada en Canadá después del 26 de abril de 1965.

El tratamiento fiscal de las compañías residentes en Canadá depende en qué categoría se les clasifique (públicas o privadas), el tipo de impuesto de la compañía y la forma de distribución a los accionistas. Una compañía residente en Canadá será sujeta de impuesto por todos sus ingresos gravables derivados de fuentes ubicadas tanto dentro de Canadá como fuera de ella. El impuesto --- puede ser reducido en razón de varios créditos, incluso en relación a impuestos extranjeros (crédito

por el impuesto extranjero). Una compañía no residente en Canadá es sujeta de Imposición por lo que se refiere a sus rentas gravables obtenidas en Canadá durante un año y que ésta realice negocios en Canadá o que haya dispuesto de una propiedad canadiense gravable.

La renta de las sociedades comerciales es calculada a nivel de sociedad comercial y después gravada en las manos de los miembros de la sociedad comercial.

La renta percibida por un fideicomiso y pagada al beneficiario es incluida generalmente en las rentas del beneficiario y deducible por el fideicomiso. La renta de un fideicomiso no pagable al beneficiario y por lo tanto acumulable es gravada en el fideicomiso como si fuera un individuo pero sin los beneficios de las exenciones personales o deducciones generales.

En los Estados Unidos la residencia de las personas físicas se regula de la siguiente manera: Un extranjero se considera residente si satisface la prueba de la presencia física o si legalmente se le determina residente permanente, o que entre a los Estados Unidos con la visa de Inmigrante con calidad de residente permanente (que posea la *green card*). Mientras mantengan su tarjeta verde, que es renovable cada año, serán residentes aún cuando residan fuera de los Estados Unidos permanentemente.

Las personas físicas nacionales y extranjeras residentes en los Estados Unidos son sujetas del ISR respecto de todos sus ingresos independientemente de la fuente de riqueza de donde provengan (renta mundial). En cambio, los no residentes, son sujetos del ISR sólo respecto de la parte de ingresos efectivamente obtenidos en los Estados Unidos.

La residencia de las personas morales se determina de acuerdo con el lugar (en alguno de los 50 Estados que integran los Estados Unidos) en donde tengan la administración principal de sus negocios.

En los Estados Unidos, las empresas residentes son sujetas del ISR por lo que hace a todos sus ingresos independientemente de la fuente de donde provengan, incluyendo de ingresos o de sucursales extranjeras, aún no repatriados.

La residencia para efectos fiscales en México, se encuentra regulada en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación: "Se consideran residentes en territorio nacional:

"I. A las siguientes personas físicas:

"a) Las que hayan establecido su casa-habitación en México, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por más de ciento ochenta y tres días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

"b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

"II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

"Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

"Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del estado del cual son residentes."

Artículo 1o. de la LISR. "Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

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

Se relaciona con los artículos 9 del CFF; 1o., 44 y 161 de la LISR, y demás relativos de la Ley General de Población.

b) Establecimiento permanente.

Se encuentra regulado y definido en el artículo 5 de ambos convenios. La definición que hacen los convenios es semejante, salvo algunas pequeñas variantes:

La definición del establecimiento permanente está basada en el modelo de la OCDE y en el modelo de la ONU, salvo algunas variantes.

En el primer párrafo se da una definición general y básica: un sitio fijo de negocios a través del cual un residente (persona física o moral) de un Estado Contratante realiza actividades comerciales en el otro Estado Contratante.

En el párrafo 2 de ambos artículos se hace una enumeración y ejemplificación de lo que un establecimiento permanente comprende: una sede de dirección, una sucursal, un taller, una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales. Ello no implica que cada uno de los elementos mencionados en lo individual, constituya un establecimiento permanente, pues si por ejemplo, algunos de ellos forman parte de un mismo proyecto, juntas constituirán un sólo establecimiento permanente, como en el caso de las obras de construcción y las operaciones de perforación.

En el párrafo 3 se adicionan dentro del concepto de establecimiento permanente las obras de construcción, los proyectos de instalación o equipos de instalación, las perforaciones, actividades de inspección o de supervisión relacionadas con ellos y las embarcaciones utilizadas para las actividades mencionadas, pero siempre y cuando dichas actividades tengan una duración superior a los 6 meses.

Es interesante mencionar que cuando los servicios de supervisión tengan una duración menor a los 6 meses, pueden ser ligados a otras actividades tales como obras de construcción, instalación, edificación o proyectos de perforación, adiciónándose a la duración de éstos la duración de los servicios de supervisión para efectos del cómputo de los 6 meses. El período de 6 meses se aplica por separado a cada lugar y proyecto.

En el párrafo 4 se dan excepciones a la regla dada en el primer párrafo, es decir, se dan casos en los que no se considerará la constitución de un establecimiento permanente: el empleo de ---

instalaciones para almacenamiento, exposición o entrega de mercancías o bienes de un residente o empresa; el mantenimiento de un lote de bienes o mercancías de dichas personas; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías de una persona con el fin de ser procesadas o transformadas por otra persona; el mantenimiento de un sitio fijo de negocios destinado sólo a la recopilación de información, de compra de bienes o de cualquier otra actividad auxiliar o preparatoria para una empresa.

En los párrafos 5, 6 y 7, ambos convenios regulan los casos en que la actividad de un agente se considerará constitutiva de un establecimiento permanente. Se considera que un agente dependiente de una empresa será constitutivo de un establecimiento permanente de la empresa, si tiene y habitualmente ejerce una autoridad para concluir contratos a nombre de la misma. Sin embargo, si las actividades del agente se limitan a actividades mencionadas en el párrafo 4 del artículo 5, no se considerará al agente un establecimiento permanente si dichas actividades se realizan directamente por la empresa a través de un sitio fijo de negocios.

En el convenio México-Estados Unidos, en relación a lo anterior, se aclara que si un agente dependiente no tiene facultades para concluir contratos a nombre de la empresa, se le considerará constitutivo de un establecimiento permanente de la empresa, si procesa habitualmente, a nombre de la empresa, y actúa utilizando bienes o mercancías propiedad de la misma o empleando activos proporcionados por la misma en forma directa o indirecta.

Se da una regla especial en el caso de las compañías aseguradoras. Se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de un agente dependiente. Se da la excepción para el caso de los reaseguros. Esta disposición es recíproca.

México no tiene un impuesto semejante al impuesto indirecto de seguros de los Estados Unidos y de Canadá, pero se prevé que cuando puedan llegar a operar las aseguradoras extranjeras en México se podrán regular por este artículo.

En el párrafo 7 del artículo 5 del convenio México-Canadá se establece que no se consi-

derará la existencia de un establecimiento permanente de una empresa en un Estado Contratante, por el hecho de que esta realice negocios en dicho Estado a través de un agente independiente, un corredor o un agente comisionista general, si el agente actúa dentro del marco ordinario de su actividad. El convenio México-Estados Unidos además de lo anterior exige que dicho agente "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." Es decir que también haya independencia.

Por último el párrafo 8 del artículo 5 de ambos convenios dispone que no se considerará -- que una compañía residente de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el -- otro Estado por el solo hecho de que controle o sea controlada por una compañía residente del otro Estado Contratante, o que realice negocios en ese otro Estado Contratante.

Resulta conveniente comentar que la definición mexicana del establecimiento permanente (artículos 2 y 3 de la LISR) es similar a la contenida en los Convenios, pero más amplia.

Se relaciona con los artículos 2, 3 y 4 de la LISR, y 14 de la LIA.

c) México, Canadá y los Estados Unidos.

Para efectos del convenio México-Canadá, "México" significa los Estados Unidos Mexicanos y "Canadá", "en sentido geográfico significa el territorio de Canadá".

De acuerdo con el Foreword del *Canadian Master Tax Guide* el término "en Canadá" "incluye (y siempre ha incluido) la plataforma continental y el subsuelo marino adyacente a las costas de Canadá sobre las cuales ejerce su dominio el Gobierno de Canadá o sus Provincias -- derechos, -- licencias, privilegios para explorar, perforar o explotar minerales, petróleo, gas natural o cualquier otro hidrocarburo-. Se incluye los mares y espacios aéreos situados arriba de las áreas submarinas -- en las cuales se explotan recursos naturales." Canadá es una federación integrada por 10 Provin-- cias y dos Territorios: Alberta, Columbia Británica, Manitoba, Nueva Brunswick, Terranova, Nueva -- Escocia, Ontario, Isla del Príncipe Eduardo, Quebec, Saskatchewan, Yukón y Territorios del Noroes-- te.

Para efectos del convenio México-Estados Unidos, "México" significa como se define en el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación: "Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial." ---- (Se regula por los artículos 42 y 27 de la Constitución).

El término "los Estados Unidos" significa los Estados Unidos como se define en el Código de Rentas Internas". El Punto 1 del Protocolo de este convenio señala que: "Cuando se haga referencia a su sentido geográfico, México y los Estados Unidos se entiende que comprenden las ---- áreas de la plataforma continental y el subsuelo de los respectivos mares territoriales en los que ---- pueden ejercer sus derechos de conformidad con su legislación interna y el Derecho internacional."

En el Código sección 7701 (a) (9) el término "Estados Unidos de América" incluye a los 50 Estados, el Distrito de Columbia y el mar territorial solamente; no incluye a Puerto Rico, las Islas ---- Vírgenes de los Estados Unidos de América, Guam, ni ningún otro territorio o posesión. Geográficamente también incluye a la plataforma continental.

Se relaciona con los artículos 27, 42,43 y 48 de la Constitución federal, y 8 del CFF.

d) Estado Contratante.

Para efectos del Convenio México-Canadá, "los términos 'un Estado Contratante' y el 'otro Estado Contratante' significan, según sea el caso, los Estados Unidos Mexicanos o Canadá".

e) Persona.

Para efectos del convenio México-Canadá, "persona" "comprende las personas físicas, ---- las sucesiones, los fideicomisos, las sociedades, las asociaciones y cualquier otra agrupación de ---- personas".

En Canadá "persona" incluye una sociedad, corporación y también a sus herederos, eje---- cutores o el representante legal de dicha persona. Se ha considerado que un Ministro de la Corona ---- no es una persona (para efectos de la ley canadiense). Sin embargo, sí se ha considerado a una ----

Provincia como persona.

Para efectos del convenio México-Estados Unidos, "persona" "comprende las personas físicas o morales, incluyendo una sociedad, una compañía, un fideicomiso, una asociación, una sucesión y cualquier otra agrupación de personas".

Se relaciona con el artículo 5o. de la LISR.

f) Sociedad.

Para efectos del convenio México-Canadá, "sociedad" significa "cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos; en francés, el término 'société' también significa una sociedad en los términos de la legislación canadiense".

Para efectos del convenio México-Estados Unidos, "sociedad" "significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos".

g) Autoridad competente.

Para efectos del convenio México-Canadá la expresión "autoridad competente" significa "en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en el caso de Canadá, el Ministro de Renta Nacional o su representante autorizado".

El impuesto sobre la renta en México es un impuesto de carácter federal y por consecuencia es la autoridad fiscal federal (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) quien puede exigir el pago de los impuestos.

En cambio, en Canadá el impuesto sobre la renta es tanto de carácter federal como provincial. De los tres niveles gubernamentales de Canadá, solamente el gobierno federal tiene el poder impositivo con carácter ilimitado, en tanto que las provincias tienen solamente aquellos poderes específicamente determinados, quedando los poderes restantes para el Dominio (Gobierno Federal), de acuerdo con la Constitución canadiense (*British North America Act*). Esto es al contrario de lo que sucede en los Estados Unidos.¹⁸²

182. Due, John F. y Friedlaender, *Ann F. Government Finance*. 7a. Edición. Chicago, Estados Unidos. Editado por Richard D. Irwin, Inc. 1961. Pág. 246.

En Canadá, el Ministerio de la Renta Nacional es responsable de la evaluación y percepción del ISR tanto personal como de las empresas al aplicar la ley del impuesto sobre la renta canadiense. Percibe los impuestos sobre la renta de todas las Provincias, (exceptuando las de aquellas Provincias que recogen sus respectivas rentas), así como las contribuciones al Plan de Pensiones en Canadá y las cotizaciones al Seguro de Desempleo.

Las provincias y sus respectivas municipalidades están autorizadas solamente a imponer impuestos directos. Esto ha limitado las provincias al campo de los impuestos sobre la renta, a las ventas al por menor, a los derechos de sucesión y otros tipos de imposición directa.

"...las provincias se hallan limitadas a gastos para 'propósitos provinciales' ... incluye los subsidios a los gobiernos municipales así como los gastos de las empresas provinciales de servicios públicos."¹⁸³

"La norma tributaria limita la imposición a las personas o bienes dentro de la provincia... En lo que respecta a la propiedad, sólo puede gravarse la ubicada en la provincia."¹⁸⁴

"...Las Provincias no tienen constituciones propias y por lo tanto sus legislaturas no se hallan a otras restricciones que las que les impone la Constitución federal."¹⁸⁵

Todas las provincias imponen una serie de impuestos a la renta personal o utilidades comerciales de sus residentes, o de aquellos que ejercen una actividad comercial o industrial dentro de sus fronteras. De las 10 provincias canadienses 9 aplican el impuesto sobre la renta personal como porcentaje del impuesto sobre la renta federal.

En la práctica, sólo la Provincia de Quebec recauda su propio impuesto sobre la renta personal respecto de sus residentes y las Provincias de Ontario, Quebec y Alberta recaudan sus correspondientes impuestos sobre la renta de las empresas que actúan dentro de sus territorios.¹⁸⁶

Para efectos del convenio México-Estados Unidos, la "autoridad competente" en México --

183. Dus. Análisis Económico de los impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas. 3a. Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial El Aleano. 1972. Pág. 70.

184. Idem. Pág. 71.

185. Ibidem. Pág. 72.

186. Time-Life. Library of Nations. Canadá. 2a. Impresión. Virginia, U.S.A. Editado por Time-Life. 1989. Pág. 109.

es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y en los Estados Unidos, es el Secretario del Tesoro o su representante autorizado".

El impuesto sobre la renta en los Estados Unidos es federal y estatal. La sección 8 del artículo 10. de la Constitución otorga al Congreso el derecho específico y exclusivo de imponer gravámenes. Sin embargo, dicho poder se halla sujeto a limitaciones tanto implícitas como explícitas --- constitucionales y judiciales.

"Mientras que el gobierno federal ha de recibir de la Constitución sus poderes básicos de imposición, los Estados no necesitan esta concesión. El poder impositivo de los Estados va implícito en sus derechos de soberanía como miembros constituyentes de la Federación y lo conservan de acuerdo con la doctrina del poder residual. Sin embargo, la Constitución establece ciertas limitaciones al poder impositivo de los Estados, en parte mediante disposiciones específicas y en parte a través nuevamente de la aplicación judicial de otras cláusulas de la Constitución sobre materias impositivas."¹⁸⁷ "Los Estados tienen poderes impositivos muy amplios. Pueden emplear cualquier tipo de gravámen que deseen, excepto sobre importaciones, exportaciones o transacciones interestatales."¹⁸⁸

"Los gobiernos municipales, en lo que respecta a imposición como en cuanto al resto de sus actividades, tiene tantas atribuciones como le confieren los Estados o Provincias. Como creación de ellos se hallan sujetos a las mismas restricciones que la Constitución federal impone a los Estados... sólo pueden establecer los gravámenes que los últimos les autorizan expresamente, ya que no tienen atribuciones impositivas propias."¹⁸⁹

h) Nacional

Para efectos del convenio México-Canadá, el término "nacional" significa: "cualquier persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; cualquier persona moral, sociedad

187. Musgrave, Richard A. Hacienda Pública (Teórica y aplicada). 5a. Edición. México. Editorial Mc. Graw Hill. 1980. Pág. 35.

188. Due. Análisis Económico de los impuestos. Idem. Pág. 61.

189. Idem. Pág. 62.

de personas y asociación constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante".

Para efectos del convenio México-Estados Unidos, "nacional" significa "toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante, y toda persona moral, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante".

La nacionalidad en México se rige por los artículos 30 y 33 de la Constitución Federal y --- por la Ley de Nacionalidad.

I) Tráfico Internacional.

El convenio México-Canadá lo define de la siguiente manera: "el término 'tráfico internacional' relacionado con un residente de un Estado Contratante, significa cualquier viaje de un buque o aeronave para transportar pasajeros o mercancía (sea o no explotado o utilizado por ese residente), salvo cuando el propósito principal del viaje sea el de transportar pasajeros o mercancías entre lugares ubicados en el otro Estado Contratante."

El convenio México-Estados Unidos lo define de la siguiente manera: "significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave, salvo cuando dicho transporte se efectúe exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante".

J) Otras.

Para efectos del convenio México-Canadá, el término "impuesto" "significa el impuesto --- mexicano o canadiense, según sea el caso".

Para efectos del convenio México-Estados Unidos, "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."

Para la interpretación de todos los demás términos no definidos, en ambos convenios se dispone que se estará al significado que le atribuyan las legislaciones internas de los Estados Contratantes, relativas a los impuestos objeto del convenio, salvo que de su contexto se infiera una in---

interpretación diferente.

3. Tributación de las distintas clases de renta.

A continuación explicaremos el tratamiento que se le da en ambos convenios de acuerdo con los diferentes tipos de ingresos. En general, el tratamiento de las rentas es el mismo en ambos convenios salvo alguna variantes, en cuyo caso, serán mencionadas haciendo la aclaración a qué tipos de rentas hay diferencias en cuanto a su regulación.

a) Rentas inmobiliarias.

Se contemplan en el artículo 6 de ambos convenios.

Los impuestos sobre las rentas inmobiliarias gravan los ingresos que un residente de un Estado Contratante percibe por concepto de rentas de bienes inmuebles.

En ambos convenios se sigue la regla "*lex rei sitae*", es decir, se dispone que se gravarán las rentas inmobiliarias en el lugar en donde se ubiquen los bienes inmuebles. Dentro de la categoría de rentas inmobiliarias se incluyen a los ingresos derivados de la agricultura y de la silvicultura, permitiéndose la aplicación del impuesto sobre una base neta. La ubicación de la fuente de riqueza es el lugar de ubicación de los bienes inmuebles.

Para la definición de rentas de bienes inmuebles se está a las definiciones dadas por las legislaciones nacionales de los Estados Contratantes. Sin embargo, se incluyen en los ingresos el uso de bienes raíces sin importar su forma de explotación y los ingresos de propiedades inmobiliarias usadas en un negocio o para la prestación de servicios personales.

Por otro lado, el contribuyente (persona física o moral) puede hacer una elección para ser gravado sobre una base neta (y será obligatoria) bastando con el consentimiento de la autoridad competente del Estado Contratante en donde esté ubicada la propiedad.

Además de lo anterior, en el convenio celebrado entre los Estados Unidos y México, se agrega lo siguiente: De acuerdo con el párrafo V del artículo 6, un residente de los Estados Unidos puede aplicar su impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el título II de la ley del impuesto sobre la

renta, si es una persona moral; o el título IV Capítulo IV si es una persona física. La tasa aplicable -- será del 34% a la cantidad que resulte de disminuir del ingreso derivado del uso o goce temporal de un inmueble ubicado en México, las deducciones indispensables para la obtención del mismo ingreso. En este convenio se da la opción de calcular el impuesto sobre la renta sobre una base neta como si la renta fuese atribuible a un establecimiento permanente, salvo que la autoridad competente decida dar por terminada la opción.

La ley del impuesto sobre la renta ubica la fuente de riqueza de las rentas inmobiliarias en el lugar en donde se encuentren dichos bienes. La tasa impositiva en México es del 21% del ingreso obtenido sin deducción alguna, a excepción de los carros de ferrocarril cuyas rentas se gravan al 5% de conformidad con el párrafo III del artículo 148.

En el punto 3 del protocolo del convenio entre México y los Estados Unidos se señala que al determinarse el impuesto al activo sobre las propiedades inmobiliarias, México deberá permitir un crédito por el impuesto sobre Ingresos brutos que hubiere sido aplicado de acuerdo con sus reglas estatutarias (21%), aún cuando el propietario norteamericano haya optado por pasar impuestos sobre los ingresos netos. Este crédito será operable sólo si menos del 50% de los ingresos brutos del propietario norteamericano, derivados de la propiedad, se empleen directa o indirectamente, para cumplir con sus obligaciones con personas no residentes de los Estados Unidos; en tanto que, los propietarios en México o de otro país (un tercero) de propiedad inmobiliaria mexicana podrían evadir el impuesto al activo al hacer que el residente norteamericano fuese el propietario nominal de la propiedad, y mantener al mismo tiempo el título de propiedad en México (o en el tercer país).

Ambos convenios, al igual que nuestra legislación interna (artículo 750 del Código Civil para el Distrito Federal), califican a un bien inmueble basándose en el criterio de su naturaleza, destino y objeto para el cual se aplica el bien. De conformidad con lo anterior, las disposiciones del convenio se aplican a: rentas de explotación agrícola o silvícola, rentas derivadas de uso directo, arrendamiento o sparcería, cualquiera otra forma de explotación de bienes inmuebles, rentas derivadas de los inmuebles de una persona o empresa e inmuebles utilizados para la realización de trabajos independientes.

Se relaciona con los artículos 10, 89, 148, y 148-A de la LISR.

b) Beneficios empresariales.

Están contempladas en el artículo 7 de ambos convenios.

La regla general es de que los beneficios (ingresos) empresariales de un extranjero sin un establecimiento permanente se someterán a imposición en el Estado del cual son residentes. Pero si la empresa realiza o realizó sus actividades por medio de un establecimiento permanente se gravarán los beneficios obtenidos en el lugar en donde se ubique al establecimiento permanente en la medida en que dichos beneficios sean atribuibles: a) al establecimiento permanente, o b) a ventas en el Estado sede del establecimiento permanente, de bienes o mercancías idénticas o similares al de los vendidos a través de este establecimiento permanente. Es decir, en éste último caso lo que se puede gravar son las utilidades comerciales atribuibles a los activos o a la actividad de ese establecimiento permanente.

La regla contenida en el inciso b) se deriva del Modelo de la ONU referente a la "vis atractiva" pero con una aplicación parcial, pues atribuye al establecimiento permanente ventas de la casa matriz de bienes iguales o similares que hayan sido vendidos a través del establecimiento permanente, aunque los activos y las actividades del establecimiento permanente no hayan tenido alguna relación con la venta. La regla "vis atractiva" no se aplicará si la empresa prueba que las ventas no fueron realizadas por la casa matriz para evitar un impuesto sobre utilidades atribuibles a un establecimiento permanente.

En cada Estado Contratante, se atribuirá al establecimiento permanente los beneficios que este hubiere podido obtener de ser una empresa diferente e independiente, que realizase las mismas o similares actividades en iguales o similares condiciones. Ello es con el fin de evitar la determinación de beneficios menores por medio de manejos entre establecimientos permanentes.

Las utilidades así atribuibles al establecimiento permanente se gravan en el Estado en el que se encuentra o se encontraba el establecimiento permanente el momento de obtener las utilidades. Las utilidades pueden originarse tanto dentro como fuera de un Estado Contratante.

Este artículo da los lineamientos para la determinación de los beneficios atribuibles al establecimiento permanente. Se permite deducir los gastos efectuados por el establecimiento permanente para la realización de sus fines: gastos de dirección y generales de administración, tanto dentro del Estado en donde se ubica el establecimiento permanente como fuera del mismo Estado. También se pueden deducir en una porción razonable los gastos realizados por la casa matriz, siempre que se haya incurrido en los gastos a nombre de la Compañía como unidad, o una parte de ella que incluya al establecimiento permanente. Sin embargo, no son deducibles los pagos que realice el establecimiento permanente a la oficina central o a otras sucursales por concepto de regalías, honorarios, comisiones o pagos análogos a cambio del empleo de patentes, u otros derechos por gestiones hechas o por intereses sobre dinero al establecimiento permanente, o tarifas de servicios pagados a su casa matriz, distintas a los importes que representen reembolsos de gastos reales realizados por la casa matriz. Pues no debe haber alguna utilidad por las transferencias entre partes de una misma unidad.

En el punto 5 del Protocolo del convenio entre México y los Estados Unidos se determinan los gastos que pueden deducirse a través de una distribución razonable de los gastos de investigación y desarrollo, intereses y otros gastos realizados por la empresa en el año fiscal, sin importar el lugar en que se hayan realizado. La excepción es de que no podrán deducirse tales gastos si esta empresa ya los dedujo ya sea como parte de otras deducciones autorizadas al establecimiento permanente. No es permitido hacer dobles deducciones.

En ambos convenios se contempla la excepción a esta regla en el caso de los bancos, donde una sucursal bancaria puede estar autorizada por un Estado contratante, a deducir un pago de interés a su casa matriz u otra sucursal incluyendo el reembolso del gasto realizado, pues es común que entre filiales bancarias realicen transacciones entre sí y generen intereses por concepto de dichas operaciones.

En el punto 4 del Protocolo mencionado se especifica que las disposiciones del artículo 7 no impiden a los Estados Contratantes aplicar su legislación nacional para la determinación de las utilidades de un establecimiento permanente cuando la información disponible es inadecuada para

la determinación de tales utilidades. Esto significa que México puede aplicar su artículo 23 de la LISR que proratea el ingreso neto a nivel mundial de las compañías de transportación internacional sobre la base de la proporción de los ingresos brutos mundiales.

No se atribuirán utilidades a un establecimiento permanente por la compra de bienes o mercancías para la empresa de la cual es un establecimiento permanente. Pues de acuerdo con ambos convenios (artículos 5) la sola compra de bienes o mercancías no constituye un establecimiento permanente.

Los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente sólo incluyen los beneficios o pérdidas derivados de activos o actividades del establecimiento permanente. Esto se calcula en forma anual y por el mismo método salvo excepciones.

La aplicación de este artículo no es de carácter prioritario, y en todo caso prevalecerán las disposiciones relativas contenidas en otros artículos, salvo que en los mismos se prevea lo contrario.

En el Protocolo del convenio celebrado entre México y los Estados Unidos (punto 3) se dispone que el impuesto al activo no se aplicará a los residentes de los Estados Unidos que no estén sometidos a imposición en los términos del artículo 7.

c) Transportación marítima y aérea.

Estos impuestos los encontramos en el artículo 8 de ambos convenios.

Los beneficios derivados de la explotación de buques o de aeronaves en tráfico internacional se someterán a imposición en el Estado al que pertenezca la empresa, en tanto que el otro país contratante tiene la obligación de exentar de impuestos sobre dichos beneficios aunque puedan éstos ser atribuibles a un establecimiento permanente ubicado en el otro Estado Contratante.

Los beneficios que se gravan son aquellos procedentes del arrendamiento de un buque o aeronave sobre una base total; el arrendamiento de un buque o aeronave (sin tripulación), si dichos buques o aeronaves son operados en tráfico internacional por el arrendatario y los beneficios sean accesorios a los otros beneficios mencionados. Sin embargo, no se comprenden los ingresos obte-

nidos por la prestación de un servicio de alojamiento por la empresa, ni tampoco a las utilidades obtenidas por tal empresa por el suministro de otro medio de transporte o por la transportación misma proporcionada directamente por la empresa.

Los ingresos que se derivan por concepto del uso de contenedores en tráfico internacional y del uso de equipo relacionado con el transporte de dichos contenedores (incluyendo cargos por la renta del equipo y cargos por la devolución tardía de los mismos) se grava en el país de residencia y por lo tanto, se exentarán de impuesto en el país de origen.

Las disposiciones anteriores también son aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo o agencia de transportación internacional.

En el caso del convenio entre México y los Estados Unidos se dispone (punto 6 del Protocolo) que los residentes en los Estados Unidos que tengan beneficios provenientes de México y que no sean gravables por el artículo 8 (Navegación Marítima y Aérea), tampoco se les aplicará el impuesto al activo sobre los activos utilizados en la obtención de dichos beneficios.

El artículo 23 de la LISR que grava los ingresos de un establecimiento permanente de empresas residentes en el extranjero dedicadas al transporte aéreo o terrestre, sólo se aplicará a residentes de otros países y en tanto que, a los residentes de los Estados Unidos se les aplicará el artículo 8 del convenio entre México y los Estados Unidos y a los residentes de Canadá se les aplicará el artículo 8 del convenio México-Canadá.

Se relaciona con los artículos 23, 25 y 149 de la LISR, y 30 del Reglamento de la LISR.

d) Empresas asociadas.

Artículo 9 de ambos convenios.

En estos artículos se regulan aquellos casos en los que empresas independientes ubicadas en cada uno de los Estados contratantes y que deciden asociarse para realizar entre ellas operaciones comerciales y financieras bajo ciertas condiciones, diferentes a las que realizarían en una situación de independencia.

*1. Cuando:

"a) 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

"b) 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." (Artículo 9 de ambos Convenios).

En virtud de lo anterior, los Estados Contratantes pueden realizar los ajustes apropiados para determinar los ingresos gravables y la determinación del monto del impuesto sobre dichos ingresos y operaciones que cada una de ellas hubiere tenido si las operaciones entre ellas se hubieren realizado en condiciones de independencia (Párrafos I de los artículos 9 de ambos convenios).

Si un Estado Contratante realiza un ajuste de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior y el otro Estado Contratante acepta la cantidad resultante del ajuste, éste último tiene la obligación de a su vez realizar el ajuste de la empresa que tiene su residencia en su territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 párrafo II del convenio referente al procedimiento de acuerdo amistoso mutuo (en este artículo se dispone un plazo determinado para la notificación del asunto a la autoridad competente y otro plazo dentro del cual se deberá llegar a un acuerdo respecto del caso de ajuste), pero siempre cuidando de no restringir algún beneficio estatutario de acuerdo con el artículo 7 párrafo II. En el caso del ajuste es aplicable la cláusula del ahorro.

En ambos convenios se contiene una cláusula penal que prevee casos en los que los beneficios derivados del ajuste correlativo mencionado no se concederán si la declaración errónea de utilidades que motivó un ajuste fué producto de un fraude, una negligencia grave o una falta premeditada.

En el convenio México-Estados Unidos se reservan los derechos de los Estados Contratantes de aplicar sus legislaciones nacionales para los ajustes entre empresas asociadas, aún cuando éstos difieran o rebasen lo establecido en el párrafo I de estos artículos, pero siempre y cuando se siga la regla general establecida en el párrafo I que es la referente al ajuste de ingresos de las empresas asociadas para determinar el monto de los ingresos de las mismas en condiciones de independencia.

Por otro lado, en el convenio México-Canadá se establece una limitante: "3. Un Estado --- Contratante no modificará las rentas o beneficios de una persona que se encuentre en los supuestos a que se refiere el párrafo 1, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación nacional y, en todo caso, después de 5 años contados a partir del último día del año en el que las rentas o beneficios se hubieran obtenido, de no haber existido las condiciones a que se refiere el párrafo 1."

Se relacionan los artículos 9 de ambos convenios con los artículos 57-A, 57-C, 57-D y --- 64-A de la LISR.

e) Dividendos.

Se rigen por los artículos 10 de ambos convenios.

La regla general es que se gravan los dividendos en el país de residencia del receptor de dichos dividendos.

Sin embargo, se permite gravar los dividendos al país de residencia de la sociedad que --- los paga a un residente del otro Estado Contratante sólo si cumple con los siguientes requisitos: el --- impuesto que establezca el país de residencia de la sociedad pagadora de los dividendos, no debe --- de exceder del 5% si se trata del convenio México-Estados Unidos y 10% si se trata del convenio --- México-Canadá, del monto bruto de un dividendo de "inversión directa" respecto de dividendos pa--- gados a una sociedad propietaria de cuando menos el 10% de las acciones con derecho a voto de --- la sociedad que paga los dividendos si se trata del convenio México-Estados Unidos y 25% si es el --- convenio México-Canadá. En otras situaciones, no debe de exceder del 15% en ambos convenios.

En el convenio celebrado entre México y los Estados Unidos, se prevee que de acuerdo --- con el artículo 29 (Entrada en vigor), pasados 5 años de la entrada en vigor de las disposiciones del convenio, la tarifa del 15% se reducirá a 10%.

En el Protocolo del mismo convenio (punto 8 inciso b)) se determina que si los Estados U--- nidos convienen en otro tratado con cualquier otro país, una tarifa de 5% (menor a la acordada) so-

bre los dividendos de inversión directa, se aplicará esta en lugar del 10% convenido.

En el mismo Protocolo se agrega que a los dividendos pagados por una compañía de inversión regulada y por fideicomisos de inversión en bienes raíces, no se les aplicará la tasa del 5%, al fideicomiso se le aplicará una tasa del 15% sobre dividendos si el propietario beneficiario de los dividendos es un individuo y posee un interés inferior al 10% en el fideicomiso mencionado. En los demás casos, la tarifa aplicable a los dividendos pagados por estos fideicomisos será la tarifa que señalen las leyes locales (en México es del 30%).

También se prevé en el Protocolo mencionado, el caso de las compañías de inversión regulada a las cuales se les aplicará una tarifa del 15% (y pasados 5 años será de 10%) para dividendos de cartera independientemente del porcentaje de acciones con derecho a voto que posea el propietario del dividendo.

En ambos convenios se define a los dividendos como los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, exceptuados los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

En el punto 9 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos se dispone que cada Estado Contratante puede basarse en sus propias leyes para diferenciar un adeudo de un patrimonio o para evitar una capitalización de deuda al distribuir dividendos para efectos de este artículo.

Ambos convenios prevén que si hay un beneficiario efectivo de los dividendos, atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija que hubieren estado o estén situados en el país de la fuente no serán regulados por lo dispuesto en los primeros 3 párrafos de los artículos 10, sino que les será aplicables los artículos 7 o 14 según sea el caso. Además, no se permite a un Estado contratante gravar con un impuesto sobre dividendos pagados por residentes del otro Estado Contratante o de un tercero, salvo en el grado en que los dividendos pagados puedan ser atribuibles a un establecimiento permanente o una base fija ubicada en el primer Estado mencionado.

Sin embargo, el convenio celebrado entre México y Canadá contiene una disposición a---

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

Es conveniente recordar que en nuestra legislación, específicamente la LISR, no existe un impuesto sobre dividendos a accionistas.

Se relaciona con los artículos 10-A, 120, 133, 152 y 153 de la LISR, y 143-A del Reglamento de la LISR.

f) Intereses.

Ambos convenios establecen la regla general: El país de residencia grava a sus residentes intereses provenientes del otro Estado Contratante.

Sin embargo, ambos convenios establecen excepciones a la regla concediendo la facultad de gravar los intereses a los Estados Contratantes de cuyos territorios provienen los intereses, de acuerdo con su legislación interna, pero con ciertas limitaciones: En el convenio México-Canadá se establece una tasa general máxima del 15% del importe bruto de los intereses. "2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de los intereses."

El convenio México-Estados Unidos, por su parte, establece varias tasas: "2. Estos . . .

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

"a) 4.9 por ciento del importe bruto de los intereses provenientes de:

"(i) préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro, e instituciones de seguros;

"(ii) bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido;

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

"(i) pagados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro;

"(ii) pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito; y

"c) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos.

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

"3. Durante un período de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente artículo:

"a) la tasa del 10 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso a) del párrafo 2; y

"b) la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso b) del párrafo 2."

El punto 15 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos determina lo siguiente:

"b) A los efectos del subinciso (ii) del inciso a) del párrafo 2 del artículo 11 y del inciso d) del párrafo 1 del artículo 17, la expresión 'mercado de valores reconocido' significa:

"(i) el sistema NASDAQ propiedad de la Asociación Nacional de Agentes de Bolsa, Inc., y cualquier mercado de valores registrado en la Comisión de Cambios y Valores como mercado de valores nacional a los efectos de la Ley de cambio y Bolsa de 1934;

"(ii) las bolsas de valores debidamente autorizadas conforme a lo establecido en la Ley del Mercado de Valores del 2 de enero de 1975; y

"(iii) cualquier otro mercado de valores que acuerden las autoridades competentes de los Estados Contratantes."

Se hace una aclaración adicional en el punto 10 inciso b) del Protocolo mencionado:

"b) En relación con el subinciso (ii) del inciso b) del párrafo 2 del Artículo 11, la tasa establecida en dicho inciso se aplicará sólo cuando el beneficiario efectivo del interés sea el enajenante original de la maquinaria y equipo. Si el enajenante original transfiere el derecho a percibir los intereses, la tasa de impuesto que se aplicará sobre los intereses por el Estado Contratante de donde proceden dichos intereses, será la que le corresponda a la persona a quien se le transfiere dicho derecho."

Esto significa que la tasa se aplicará sólo cuando el beneficiario efectivo del interés sea el enajenante original de la maquinaria y equipo (tasa del 10%) pero si el vendedor transfiere el derecho a percibir los intereses, la tasa será de acuerdo a la persona a la que se le transfiera, por ejemplo, si la adquiere un banco o una compañía aseguradora se le aplicará una tasa del 4.9% y si es otra persona, se le aplicará la tasa del 15%.

De acuerdo con el párrafo 3 citado, en los primeros cinco años del surtimiento de efectos del convenio México-Estados Unidos, el interés sobre préstamos de bancos, compañías de seguros, de fianzas y sobre otros títulos que normalmente se negocian en un mercado de títulos reconocido se gravarán con un 10% del monto bruto del interés pagado. El 10% es aplicable a compañías de seguros y bancos que sean beneficiarios del interés, sin importar si son los acreedores originales del préstamo o no. Además, a los intereses restantes, a excepción de los mencionados en el párrafo 4 del artículo 11 del convenio México-Estados Unidos, se les aplicará un impuesto máximo del 15% del interés bruto, en el país de donde provengan.

Pero, pasados los 5 años, se les aplicará las tasas dispuestas en el párrafo 2: la tasa de --- 10% será de 4.9% de los intereses sobre préstamos efectuados por bancos y aseguradoras (a ex--- cepción de los préstamos inmediatos consecutivos) y sobre títulos negociados públicamente; y la ta--- sa del 15% será de 10% sobre intereses pagados por bancos e intereses pagados a un vendedor --- para financiar la compra de maquinaria y equipo (a excepción de los demás tipos de interés, que --- van a quedarse con el 15%) y lo que dice el Protocolo en el punto 10 b).

Ambos convenios señalan que no obstante las disposiciones anteriores, hay algunas ca--- tegorías de interés que sólo se podrán someter a imposición en el Estado de residencia del benefi--- ciario, si se trata de: 1) un beneficiario (de los intereses) que sea uno de los Estados contratantes, -- una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales o que los intereses sean pagados -- por dichas personas o entidades. 2) Que los intereses sobre préstamos a 3 años o más hayan sido -- concedidos, garantizados o asegurados por instituciones determinadas: las mexicanas, el Banco --- Nacional de Crédito, S.N.C. y Nacional Financiera, S.N.C. (y si se trata del Convenio México-Canadá, el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C.), las norteamericanas, *Export-Import Bank* y el - *Overseas Private Investment Corporation*, y la canadiense *Export Development Corporation*.

En el convenio México-Estados Unidos además de los casos anteriores, se incluye el caso -- en el que el beneficiario sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad constituida y operada para -- administrar o dar beneficios (dar pensiones, haberes de retiro, jubilaciones u otros beneficios) a em--- pleados, cuya renta esté exenta de impuestos en el Estado Contratante (su Estado de residencia).

Por otro lado, al punto 10 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos señala que -- las tasa reducidas contenidas en los párrafos 2, 3 y 4 no se aplicarán a un inclusión excesiva con --- respecto a un interés residual en un REMIC (Conducto de Inversión de hipoteca de bienes raíces --- -*Real Estate Mortgage Investment Condukt*-) de Estados Unidos, pues será gravada de acuerdo con -- la ley norteamericana. Esta disposición es de carácter recíproco. Así, si México llega a tener un --- REMIC podrá gravarlo de acuerdo con su ley local.

En ambos convenios se define el término "interés" como 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 esos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde proceden los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

Sin embargo, el punto 9 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos se aclara que esta definición no afecta en lo absoluto la diferenciación que hagan las leyes locales entre adeudo y patrimonio.

Ambos convenios contienen excepciones en cuanto a la aplicación de las disposiciones — contenidas en los dos primeros párrafos del convenio México-Canadá; y de los párrafos 1, 2 y 3 del convenio México-Estados Unidos (artículo 11 de ambos convenios), cuando un beneficiario del interés es propietario residente en un Estado contratante y opera a través de un establecimiento permanente en el otro Estado contratante o presta servicios personales independientes por medio de una base fija en el otro Estado, y el interés que percibe es atribuible a la base fija o al establecimiento permanente. En estos casos se aplica lo dispuesto en los artículos 7 (Beneficios empresariales) o 14 (trabajos o servicios personales independientes).

Además se establece que un interés se origina en un Estado contratante si es pagado por un residente de ese Estado (o el Estado mismo). Salvo que si un interés recae en un establecimiento permanente o una base fija se considerará que se origina en el establecimiento permanente o la base fija.

Por último, ambos convenios disponen que si el interés pagado resulta excesivo por cualquier motivo, entre personas que tengan una relación especial, se aplicará el artículo 11 solamente al monto de los pagos de interés que se habrían dado en ausencia de tal relación especial. Y el excedente de interés pagado se gravará de acuerdo con las leyes del Estado de origen, sin menoscabo de lo que se señale en otras disposiciones aplicables de acuerdo con los convenios. El convenio México-Canadá señala, además de lo anterior, que cuando las condiciones (incluyendo la cantidad) del crédito difieran de las que habrían sido acordadas por el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, los intereses podrán someterse a imposición de acuerdo con lo previsto

en el párrafo 2 del artículo 10 (dividendos).

Se relaciona con los artículos 7-A, 77, 120, 133, 134, 154, 154-A de la LISR.

g) Imposición sobre sucursales.

El convenio México-Canadá no contiene este impuesto, sólo el Convenio México-Estados Unidos.

Conforme al artículo 11-A los Estados Unidos pueden gravar a una sucursal de una compañía mexicana, que tenga utilidades comerciales atribuibles a un establecimiento permanente en los Estados Unidos o que tenga ingresos gravables sobre una base neta en los Estados Unidos. Se impondrá un gravamen a la sucursal por la cantidad equivalente de dividendos y el interés excedente que obtenga la sucursal de la compañía de conformidad con los artículos 6 (Propiedades Inmuebles) o 13 (Ganancias de capital), la tasa es del 5% sobre la cantidad equivalente de dividendos.

El interés excesivo se considera originado en la sede (artículo 11) del establecimiento permanente y con una tasa limitada del 10% aplicable a pagos de interés a residentes del otro Estado Contratante. Pasados 5 años, se cobrará 4.9% si el interés excedente se paga a una sucursal bancaria o de una compañía aseguradora.

Aunque se redactó en forma recíproca, sólo Estados Unidos tiene este impuesto y él es quien puede poner en práctica dicha disposición. México no tiene un impuesto para accionistas sobre sus dividendos ni uno semejante al existente en los Estados Unidos.

En el punto 15 inciso a) del Protocolo del convenio México-Estados Unidos se da la definición de "comercio o negocio", que en el caso de México es igual al establecimiento permanente (mexicano) de acuerdo con la legislación nacional.

"a) A los efectos del inciso c) del párrafo 1 del artículo 17 y párrafo 2 del artículo 11-A, la expresión 'actividad empresarial' significa, en el caso de México, la actividad realizada por medio de un establecimiento permanente como se define en la Ley del impuesto sobre la renta de México."

h) Regalías.

El artículo 12 de ambos convenios regula el tratamiento fiscal de las regalías.

En ambos convenios se reconoce como derecho aplicable al del país de residencia, quien tiene la facultad de gravar las regalías que perciba (procedentes del otro país) el residente.

Sin embargo, consideran que se puede gravar en el país de origen de las regalías y de acuerdo con su legislación nacional si el beneficiario es un residente de ese Estado contratante. En todo caso, la tasa no podrá exceder del 10% (convenio México-Estados Unidos) o del 15% (convenio México-Canadá) del importe bruto de las regalías.

La tasa mexicana es del 15% sobre derechos de autor y 35% las demás, 2% si es renta de equipo y 5% si es sobre la renta de contenedores (artículos 156, 154 II c) y 162 de la LISR).

No obstante lo anterior, el convenio México-Canadá señala que las regalías pagadas por concepto de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de las regalías referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para su utilización en relación a la televisión) procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravámen por razón de los mismos sólo pueden someterse a imposición en el Estado del residente mencionado.

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

co-Canadá no se contempla la disposición sólo los otros casos).

De conformidad con el punto 3 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos, en México se puede aplicar el impuesto al activo a los ingresos mencionados en este artículo y acreditarse sobre el ISR pagado en base a la tasa contenida en la LISR en vez de hacerlo con las tasas señaladas (reducidas) en el convenio.

Por otro lado, en el punto 11 del mismo Protocolo se define el término "información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas", de acuerdo con el párrafo 12 del comentario sobre el artículo 12 del Modelo de la OCDE, que diferencia entre información incorporada en el conocimiento del proceso y la realización de servicios técnicos.

Ambos convenios establecen la excepción a la regla general (la del país de residencia) cuando las regalías se atribuyen a un establecimiento permanente o una base fija ubicada en el otro país. En este caso, serán aplicables los artículos 7 (beneficios empresariales) o 14 (servicios personales independientes) según se trate.

Si por la existencia de relaciones especiales, entre deudor y beneficiario, o entre éstos y un tercero, el importe de las regalías pagadas resulta excesivo, este artículo se aplicará solamente al monto que se habría pagado de no existir tales relaciones, pero cualquier suma excedente de regalías pagadas puede ser gravada por la ley local del país de la fuente sin menoscabo de lo dispuesto en los convenios al respecto.

Ambos convenios consideran que si las regalías las paga un Estado o un residente de este Estado Contratante, se considerarán procedentes de este Estado, salvo que sean atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija ubicada en el otro Estado Contratante y las regalías que recaen sobre estos son deducibles al calcular los ingresos gravables de ese establecimiento permanente o base fija.

Además de lo anterior, el convenio México-Estados Unidos considera que si no hay un establecimiento permanente o base fija, ni la persona que pague las regalías tenga un residencia en ninguno de los países contratantes, pero las regalías están relacionadas con un derecho o propiedad ubicado en uno de los Estados Contratantes, se considerará ese Estado como la fuente de las --

regalías, y entonces quien tendrá el derecho a gravar será ese Estado, con una tasa del 10%.

Se relaciona con los artículos 23, 156 Y 162 de la LISR

l) Ganancias de capital.

Artículo 13 de ambos convenios.

La regla general en ambos convenios es la siguiente: El Estado en donde se ubican los bienes inmuebles enajenados por un residente del otro Estado Contratante puede gravar las ganancias de capital de dicho residente por concepto de tal venta.

El convenio México-Estados Unidos define qué es lo que se considera como "bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante":

"a) bienes inmuebles a que se refiere el Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces)) - situados en este otro Estado Contratante;

"b) una participación en una asociación, fideicomiso o sucesión, en la medida en que sus activos consistan en bienes inmuebles situados en este otro Estado;

"c) acciones o derechos similares en una sociedad u otra persona moral que sea o se considere como un residente de este otro Estado Contratante, con activos cuyo valor consista, o ha consistido, en al menos un 50 por ciento en bienes inmuebles situados en este otro Estado Contratante; y

"d) cualquier otro derecho que permita el uso o goce de bienes inmuebles situados en este otro Estado Contratante."

Además, el punto 12 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos establece que "el término 'bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante', como se describen en el presente párrafo, cuando los Estados Unidos sea este otro Estado Contratante, incluye una participación inmobiliaria de los Estados Unidos."

La propiedad inmobiliaria incluye un interés en una propiedad inmobiliaria de los Estados Unidos.

Ambos convenios consideran que si hay o hubo un establecimiento permanente o una ba-

se fija ubicada en el otro Estado Contratante y la ganancia se deriva de la enajenación de propiedades o bienes atribuibles al establecimiento permanente o la base fija. Incluyendo parte de los activos, se gravará en el Estado en donde están o estuvieron ubicados el establecimiento permanente o la base fija.

Por lo que hace a las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por concepto de enajenación de acciones, participaciones o derechos en el capital de una persona moral que resida en el otro Estado Contratante, el convenio México-Estados Unidos considera que se podrán gravar por éste último, pero con las limitantes de que el perceptor de las ganancias haya detentado directa o indirectamente, en un periodo de 12 meses anteriores a la enajenación, una participación de cuando menos 25% del capital de la persona moral. Se redactó la disposición en forma recíproca.

En cambio, el convenio de México-Canadá, da un tratamiento semejante pero con menos limitaciones: las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de un derecho a participar sustancialmente en una asociación, fideicomiso o sucesión; o de acciones (diferentes a las cotizadas en la bolsa de valores autorizada en el otro Estado) que formen parte de una participación sustancial del capital de una sociedad residente del otro Estado contratante, cuyo valor provenga principalmente de bienes inmuebles situados en este otro Estado; se pueden gravar en este otro Estado. Y determina que para los efectos de esta disposición, el término "bienes inmuebles" comprende las acciones de una sociedad de las mencionadas en el inciso a) o un derecho a participar en una asociación, fideicomiso o sucesión de las mencionadas en el inciso b) pero no comprende cualquier bien, distinto de bienes arrendados, en el que se desarrollen las actividades de la sociedad, asociación, fideicomiso o sucesión."

Ambos convenios se adhieren al criterio de la gravación en el país de la residencia de la empresa o del residente, en el caso de las ganancias que los mismos obtengan por concepto de la venta de buques, aeronaves y contenedores (incluyendo remolques, barcasas y equipo relacionado con el transporte de contenedores) empleados para el tráfico internacional. La condicionante es de que dichos bienes deben ser usados esencialmente para el tráfico internacional y no en una forma --

casual.

En los dos convenios se especifica que las demás ganancias derivadas de la enajenación de otros bienes diferentes a los señalados se gravarán en el país de residencia del enajenante. Sin embargo, el convenio México-Canadá agrega que esta disposición no afecta el derecho de un Estado Contratante de exigir, de acuerdo con su ley nacional, un impuesto sobre ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien que obtenga una persona física que sea residente del otro Estado contratante y que haya sido un residente del Estado mencionado en primer lugar, en cualquier momento, durante los seis años inmediatos anteriores a la enajenación de los bienes.

El mismo convenio especifica que si un residente de uno de los Estados Contratantes enajena bienes en el transcurso de una fusión o escisión de sociedades, o de un canje de acciones con motivo de una reorganización de sociedades, y el beneficio, ganancia o renta derivada de dicha enajenación no sea reconocido para los efectos de los impuestos sobre la renta en este Estado si se solicita tal tratamiento fiscal por la persona que adquiera los bienes, la autoridad competente del otro Estado Contratante puede acordar, sujeto a los términos y condiciones que considere adecuados dicha autoridad competente, diferir el reconocimiento del beneficio, ganancia o renta en relación a dichos bienes para efectos de los impuestos sobre la renta en este otro Estado hasta el momento y en la forma que se estipule en el acuerdo.

Se relaciona con los artículos 17, 150 y 151 de la LISR.

j) Trabajos independientes.

Artículo 14 de ambos convenios.

La regla general para ambos convenios es que los ingresos percibidos por concepto de la prestación de servicios personales independientes por una persona física se gravarán en el Estado en donde ésta tenga su residencia.

Las excepciones a la regla son cuando se opere a través de una base fija en forma regular, en cuyo caso se gravará en el país en donde se ubique la base fija, pero sólo respecto de los ingresos derivados de los servicios mencionados y que sean atribuibles a la base fija. La otra excep-

ción consiste en que cuando una persona permanezca en el otro Estado contratante 183 días o más en un año imponible, se gravarán las rentas atribuibles a la actividad o actividades desempeñadas en ese Estado, haya o no una base fija.

Se definen a los servicios personales como las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico o actividades educativas o pedagógicas, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Es decir, son todos aquellos servicios personales prestados por un individuo por cuenta y riesgo propios, respecto de los cuales percibe un ingreso y asume las pérdidas originadas de la prestación de tales servicios.

El punto 14 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos considera que dentro de este concepto también se incluyen las rentas obtenidas por una sociedad residente en los Estados Unidos, por la prestación de servicios personales independientes a través de una base fija en México, como si fuera un establecimiento permanente y por consecuencia se les aplicará a las rentas obtenidas, el artículo 14 de este convenio. Pero si es a la inversa, es decir, se trata de una sociedad residente en México que opera con una base fija en los Estados Unidos, se les aplicará el artículo 7 del convenio que habla de los beneficios empresariales. Se gravará sobre una base neta.

Se relaciona con los artículos 64, 65, 66, 68, 147 y 147-A de la LISR.

k) Trabajos dependientes.

Artículo 15 de los dos convenios.

La remuneración que perciba un residente de un Estado Contratante se gravará de acuerdo con el principio de la residencia del beneficiario, salvo que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante en cuyo caso se gravará en este Estado.

Esta disposición se aplica sin perjuicio de lo que se prevee en los artículos referentes a las participaciones de consejeros, Pensiones, anualidades y alimentos y de Funciones públicas.

Los dos convenios contienen una excepción a la regla general. El convenio México-Estados Unidos señala que el Estado de residencia podrá gravar las remuneraciones de su residente en

virtud de un trabajo ejercido en el otro Estado, sólo si se reúnen tres condiciones: 1) que el trabajador (perceptor) en un período de un año no permanezca en el país en donde trabaja, más de 183 días; 2) que las remuneraciones sean pagadas por un patrón (o empleador) no residente del Estado donde labora; y 3) que las remuneraciones no sean soportadas por un establecimiento permanente o base fija que tenga el empleador en el Estado donde labora el trabajador. Esto es con el fin de evitar una doble deducción, que podría ser realizada tanto por el empleado respecto de lo que percibe, como por el empleador respecto de lo que paga.

El convenio México-Canadá, además de los tres requisitos anteriores exige que la remuneración percibida en el otro Estado contratante en el año calendario de que se trate, no exceda de 1 500 dólares canadienses o su equivalente en pesos mexicanos o de la cantidad que, en su caso, se especifique y acuerde mediante el intercambio de notas entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Este mismo convenio agrega que no obstante lo dispuesto anteriormente, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional por un residente de un Estado Contratante, sólo será sometido a imposición en este Estado, a menos que la remuneración se obtenga por un residente del otro Estado Contratante.

Se relaciona con los artículos 76, 76-A, 80, 80-A, 80-B, 145 Y 146 de la LISR, y 81 y 83 del Reglamento de la LISR.

1) Participaciones de consejeros.

Artículo 16 de ambos convenios.

Las participaciones de los consejeros, residentes de un Estado Contratante, de una sociedad se gravarán en el Estado Contratante en donde se ubique la residencia de la sociedad. Se gravará sólo respecto de las retribuciones dadas por servicios prestados en el Estado donde se ubica la sociedad. También se gravan los honorarios por concepto de la prestación de servicios como asesor, director o supervisor de la compañía.

En el convenio México-Canadá se agrega que los sueldos, salarios y remuneraciones si---

milares que obtenga un residente de un Estado Contratante en su calidad de empleado en un alto -- cargo directivo de una sociedad que sea residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Se relaciona con los artículos 24, 78, 80, 145 y 146 de la LISR.

N) Limitación de beneficios.

Esta disposición no está contenida en el convenio México-Canadá, sólo en el convenio -- México-Estados Unidos (artículo 17), sin embargo, las disposiciones de este último convenio afec-- tan a los residentes canadienses.

En el convenio México-Estados Unidos se reconoce la definición de actividad empresarial - dada en el punto 15 de su Protocolo, para los efectos de este artículo.

En el párrafo 1 se establece una enumeración de todas aquellas personas residentes de -- un Estado Contratante que obtengan rentas procedentes del otro Estado Contratante, que pueden -- tener derecho a los beneficios fiscales del Estado de donde proceden sus rentas. Estos beneficios -- son posibles sólo si:

1) Es una persona física el beneficiario (residente de uno de los Estados Contratantes).

2) Se trata de un Estado Contratante (incluyendo sus subdivisiones políticas y entidades -- locales).

3) Se trata de una empresa que realice en el Estado de residencia, actividades empresa-- riales (que no sean la realización o manejo de inversiones, salvo que sean realizados por un banco - o una aseguradora) y las rentas obtenidas en el Estado de la fuente se deriven de esas actividades - o sean accesorias a las mismas.

4) Sea una compañía cuyas acciones se negocian normalmente en volumen sustancial en un mercado (bolsa) de valores reconocida (el punto 15 del Protocolo define qué se entiende por ---- "bolsa de valores reconocida"):

a) una compañía es considerada residente y consecuentemente con derecho a solicitar los beneficios del convenio si sus principales acciones se negocian públicamente en una bolsa de valo--

res reconocida y ubicada en uno de los Estados Contratantes;

b) una compañía es considerada residente y consecuentemente con derecho a solicitar los beneficios del convenio, aunque sus acciones no sean negociadas públicamente, si es una subsidiaria propiedad total, directa o indirectamente, de otra compañía que sea residente de uno de los Estados Contratantes y cuya clase principal de acciones se negocie públicamente en una bolsa de valores reconocida y ubicada en un Estado Contratante; o

c) una compañía es considerada residente y con derecho a solicitar los beneficios del convenio, aunque sus acciones no sean negociadas públicamente, si más del 50% de sus acciones son propiedad de otra compañía residente en uno de los Estados Contratantes cuyas acciones principales se negocien públicamente en una bolsa de valores reconocida y ubicada en un Estado parte; y el resto es propiedad total, directa o indirectamente de otra compañía que sea residente de cualquier país que sea parte del TLC (Canadá) y cuyas acciones principales se negocien públicamente en una bolsa de valores reconocida.

5) Una entidad u organización exenta de impuestos (por no tener fines lucrativos) en su país de residencia, y siempre que más del 50% de sus beneficiarios, miembros o participantes (si los hubiere) sean residentes de cualquiera de los Estados contratantes y con derecho a los beneficios que otorga el convenio.

6) Cuando:

a) más del 50% del interés beneficioso de una persona (en el caso de una compañía, más del 50% de cada clase de sus acciones) es propiedad, directa o indirectamente, de personas que tienen derecho de por sí, a los beneficios otorgados por el Convenio, de acuerdo con los incisos a), b), d) o e) y menos del 50% de las rentas brutas de la persona en cuestión, se emplee directa o indirectamente, para el cumplimiento de sus obligaciones (incluyendo pagos de intereses y regalías) con respecto a personas que no tengan derecho a los beneficios del Convenio, conforme a los incisos a), b), d) o e);

b) o cuando el TLC entre en vigor, los beneficios de las tarifas reducidas respecto de dividendos, intereses, impuestos sobre sucesiones, o regalías, serán efectivos para aquellas personas --

que cumplan con los requisitos siguientes:

Que sus propietarios beneficiarios sean dueños de más del 30%, que sean residentes en los Estados Unidos o en México y que tengan derecho a los beneficios del convenio de conformidad con los incisos a), b), d) o e) del párrafo 1 de este artículo; y que los propietarios (directos o indirectos) de más del 60% de la participación en los beneficios, sean residentes de países partes en el TLC, y menos del 70% del ingreso bruto (o rentas brutas) de estos propietarios sea empleado para cumplir con obligaciones (incluyendo las relacionadas con pagos de intereses y regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente convenio, de acuerdo con los incisos a), b), d) o e); y menos del 40% de las rentas brutas sea usado para cumplir con obligaciones (incluidas por concepto de intereses y regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del convenio, de acuerdo con los incisos mencionados, y que tampoco sean residentes de un país parte en el TLC (esta disposición entra en vigor junto con el TLC).

Para los efectos de este artículo, el punto 15 inciso c) del Protocolo en cuestión, define lo que es "ingreso bruto" o "rentas brutas".

Para que la propiedad del 60% (a la que se hace alusión en el inciso g) subinciso (ii) de un residente de otro país que sea parte en el TLC (Canadá), se tome en cuenta para solicitar los beneficios del convenio, contenidos en los artículos 10, 11, 11-A o 12, según sea el caso, es necesario que el país de dicho residente (Canadá) haya celebrado un tratado completo en materia de impuestos sobre la renta con el Estado Contratante de cuyo territorio procedan las rentas, y siempre que dichas rentas, estuviesen sujetas a tasas determinadas en dicho convenio en materia de impuestos sobre la renta, que no sean menos favorables a dicho residente, que las previstas por el convenio en estudio, de acuerdo con sus artículos 10, 11, 11-A o 12, según el tipo de rentas de que se trate. Además, el residente del Estado parte en el TLC (Canadá) debe calificar para los beneficios del tratado completo en materia de impuestos sobre la renta, de acuerdo con las disposiciones del mismo.

En el párrafo 2 del artículo 17 se permite a la autoridad competente del Estado de donde procede la renta, otorgar los beneficios del tratado en ciertos casos, aún cuando no se cumpla con las disposiciones del párrafo 1 de este artículo. Esta facultad es discrecional y se prevee en los ca--

tos en que pueda existir una participación considerable de residentes de un tercer Estado, en una --
compañía de uno de los Estados Contratantes, y esté respaldada por actividades comerciales reales
y que no indique que hay intención de obtener beneficios del convenio, a los que no se tenga dere--
cho.

m) Artistas y deportistas.

En lo general, el tratamiento en ambos convenios es el mismo. Se regulan en los artícu--
los 17 (convenio México-Canadá) y 18 (convenio México-Estados Unidos).

No obstante las disposiciones contenidas en los artículos 14 (Servicios personales inde--
pendientes) y 15 (Trabajos dependientes) que establecen que se gravará en el país de la residencia,
las rentas que obtengan los artistas y deportistas residentes de un Estado Contratante, por el ejer--
cicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante (país de la fuente) podrán ser gravadas
por este otro Estado Contratante (país de la fuente).

Sin embargo, en el convenio México-Estados Unidos se establece una excepción a esta --
regla: cuando el importe de la remuneración obtenida por éstos (incluyendo los gastos reembolso--
dos o soportados por cuenta de ellos mismos) exceda de tres mil dólares norteamericanos o su e--
quivalente en pesos mexicanos en el ejercicio fiscal de que se trate, en cuyo caso, serán gravados -
en el país de la residencia. No obstante, el Estado de la fuente, antes de finalizar el año fiscal, po--
drá gravar incluso aquellos ingresos brutos menores a la cantidad mencionada, y si al finalizar el a--
ño fiscal, los ingresos brutos no son mayores a la cantidad mencionada, las personas que tengan --
derecho a la exención de acuerdo con este párrafo, podrán exigir la devolución; en tanto que, a----
quellas personas que resulten sujetas a imposición, se les gravará sobre el monto total de sus ingre--
sos pudiendo éstas aplicar la retención realizada contra su responsabilidad final de impuestos.

Con el fin de evitar que algunas personas evadan el impuesto sobre sus ingresos en el ---
país de la fuente, fingiendo no percibir ingresos o que dichos ingresos son menores a la cantidad ---
determinada como límite (3 000 dólares, en el caso del convenio México-Estados Unidos) desvian--
do el restante a una compañía (de la cual es propietario único o principal), que no tiene un estable--

cimiento permanente en el país de la fuente, es decir, en donde realiza su actividad; se estableció -- en ambos convenios que en este caso, el país de la fuente gravará a esa "otra persona" que aparezca como dueña del establecimiento permanente, respecto de los ingresos percibidos (no obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15 de ambos convenios); presumiendo que el artista o deportista -- retiene un interés beneficioso en ingresos por presentación que se acumulan a otra persona, salvo -- que el artista o deportista prueba que ni él ni ninguna otra persona relacionada con él, participa di-- rectamente o indirectamente, por ninguna forma, en las utilidades de la otra persona.

Ambos convenios preveen que cuando la actividad del deportista o del artista está finan-- ciada con fondos públicos del otro Estado Contratante (residencia), las rentas obtenidas no serán -- gravadas en el país de la fuente.

Además de lo anterior, el punto 16 del Protocolo del convenio México-Estados Unidos, se-- ñala que el artículo 18 del convenio regula la gravación de los ingresos de los artistas y deportistas residentes de un Estado Contratante, obtenidos por el desempeño de sus actividades como tales en el otro Estado Contratante (la remuneración incluye la de actividades personales relacionadas en su calidad de artistas o deportistas, tales como la compensación por servicios realizados en el respaldo personal de productos comerciales). Este artículo no es aplicable a las remuneraciones de otras personas relacionadas con el espectáculo, o el acontecimiento deportivo, tales como técnicos, agentes o entrenadores.

n) Pensiones, anualidades y alimentos.

Se encuentran reguladas en los artículos 18 y 19 del convenio México-Canadá y del con-- venio México-Estados Unidos, respectivamente.

En el convenio México-Canadá se establece que se van a gravar estos ingresos en el país de la residencia del beneficiario.

Sin embargo, también se permite gravar en el país de la fuente pagadora (de donde pro-- cedan las pensiones) de acuerdo con su legislación nacional, pero en el caso de los pagos periódicos de pensiones, el impuesto no deberá de exceder del monto de los siguientes:

a) 15% del monto bruto del pago, y

b) la tasa que hubiera tenido que pagar (en relación al monto del impuesto) en el año perceptor, sobre el monto total de pagos periódicos de pensiones percibidas por la misma persona física en el año, si esta fuere residente del Estado contratante del que procede el pago (el beneficiario es residente en el país de la fuente pagadora).

Por otra parte, se permite al Estado contratante, de donde proceden las anualidades diferentes de las pensiones, que perciba un residente del otro Estado contratante, de acuerdo con la legislación del Estado de la fuente, pero que el impuesto no exceda del 15% de la parte de la anualidad que esté sometida a imposición en este Estado.

Se definen a las anualidades como "una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante la vida o durante un número de años específicos, con la obligación de hacer pagos a cambio de una adecuada y total retribución (distinta de servicios prestados), pero no incluye pagos que no sean periódicos o cualquier anualidad cuyo costo haya sido deducible para los efectos de la imposición en el Estado Contratante en el que se haya adquirido la misma.

No obstante lo anterior, las pensiones de guerra y las asignaciones (comprendidas las pensiones y las asignaciones pagadas a los veteranos de guerra o pagadas como consecuencia de los daños o heridas sufridos como consecuencia de una guerra) procedentes de un Estado Contratante (Estado de la fuente) a un residente del otro Estado Contratante (Estado de la residencia) no serán gravadas en el Estado de la residencia, en la medida en que no hubieran sido sometidas a imposición, de haber sido percibidas por un residente del Estado de la Fuente; y los alimentos y otros pagos similares procedentes de un Estado Contratante (Estado de la Fuente) y pagados a un residente del otro Estado Contratante (Estado de la residencia), que esté sujeto a gravámen en el Estado de la residencia en relación con los mismos, sólo serán gravados en el Estado de la residencia. Sin embargo, cuando no se permita la deducción o el crédito por los alimentos o pagos similares para los efectos de la imposición en el Estado de la fuente, dichos pagos no serán sometidos a imposición en el Estado de la residencia.

En este convenio no se define el término alimentos o pensiones alimenticias.

En Canadá sí es deducible los pagos por concepto de pensiones alimenticias y de pagos -- de manutención de los niños.

El convenio México-Estados Unidos da un tratamiento un poco diferente y dispone que sin perjuicio de lo que se dispone en el artículo 20 (Funciones Públicas), las pensiones y remuneraciones similares en relación con el empleo anterior, solamente se gravarán en el Estado Contratante -- del cual es residente el propietario beneficiario, al momento de la recepción. Pero los beneficios de seguridad social y otras pensiones públicas pagadas por un Estado Contratante serán gravadas por este Estado, independientemente de la nacionalidad o residencia del beneficiario (es una excepción a la cláusula del ahorro).

Las anualidades obtenidas por un beneficiario efectivo residente de un Estado contratante, serán gravadas en el país de la residencia de dicho beneficiario. Las anualidades se definen como -- "una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante un número de a-- ños específicos, conforme a una obligación contraída como contraprestación a una adecuada y total retribución (distinta de la prestación de servicios)".

Las pensiones alimenticias o "alimentos" se definen como "los pagos periódicos efectua-- dos conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención -- por separación, o ayuda obligatoria; en su acepción 'manutención de menores' empleado en este -- párrafo, significa los pagos periódicos para la manutención de un menor, conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obliga-- toria."

Las pensiones alimenticias (incluidos los de manutención de menores) pagadas por un re-- sidente de un Estado Contratante, a un residente del otro Estado Contratante, se gravarán en el Es-- tado de residencia del que paga dichas pensiones.

De acuerdo con la ley norteamericana, los pagos de pensiones alimenticias son gravables -- para el receptor y deducibles para el que las paga; y las pensiones de manutención de hijos no son -- gravables para el receptor y no deducibles para el que las paga. En cambio en México, los pagos de pensiones alimenticias y los pagos de manutención de hijos no son deducibles para el que las paga

y tampoco son gravables para el receptor.

Se relaciona con los artículos 19, 20, 21, 23, 24 y 77 de la LISR.

h) Funciones públicas.

Artículos 19 (convenio México-Canadá) y 20 (convenio México-Estados Unidos).

Ambos convenios determinan que se gravarán en el país de la fuente pagadora, las remuneraciones que haga un Estado Contratante (país de la fuente pagadora), incluyendo sus subdivisiones políticas o entidades locales, a una persona física, por razón de servicios gubernamentales prestados. Pero, si la persona es residente o nacional del otro Estado Contratante (país de residencia del receptor), o ha sido residente del otro Estado Contratante en un tiempo anterior a la prestación de dichos servicios, sus ingresos por concepto de funciones públicas se gravarán únicamente en el Estado de la residencia del receptor.

Ambos convenios también disponen que si hay remuneraciones y pensiones pagadas por concepto de servicios prestados para un gobierno an la realización de un negocio, actividad empresarial, no se regularán por estos artículos, sino por los que se refieren a servicios personales independientes, trabajos dependientes, participaciones de consejeros, artistas y deportistas, y pensiones, anualidades y alimentos. Los artículos 19 (convenio México-Canadá) y 20 (convenio México-Estados Unidos) sólo son aplicables a aquellas pensiones y remuneraciones que sean a consecuencia de la prestación de actividades o funciones estrictamente gubernamentales y no empresariales.

Además de lo anterior, el convenio México-Estados Unidos señala que las pensiones pagadas por un Estado contratante (Estado A), incluyendo sus subdivisiones políticas o entidades locales, a una persona física por concepto de la prestación de servicios gubernamentales, procedentes de los fondos públicos de dicho Estado (Estado A), serán gravadas por este Estado (Estado A). Pero, si la persona que las recibe es residente y ciudadano del otro Estado contratante (Estado B), solamente este otro Estado (Estado B) podrá gravar las pensiones.

Se relaciona con los artículos 9 del CFF y 77 y 78 de la LISR.

o) Estudiantes.

Artículos 20 (convenio México-Canadá) y 21 (convenio México-Estados Unidos).

Si una persona residente de un Estado Contratante (Estado A) visita al otro Estado contratante (Estado B) con el objeto de estudiar o capacitarse en éste Estado (Estado B), los ingresos procedentes del Estado A no podrán ser sometidos a imposición en el Estado B. Pero si percibe ciertos ingresos (Becas o remuneraciones por servicios personales independientes) del Estado B, es decir, el Estado que visita, sí será sujeto a imposición respecto de dichos ingresos generados en este mismo Estado (Estado B).

p) Organizaciones exentas.

Se encuentra regulado en el artículo 22 del convenio México-Estados Unidos.

Si una organización residente en un Estado Contratante (Estado de la residencia) está exenta de impuestos en ese Estado, en virtud de la realización exclusiva de actividades destinadas a fines religiosos, científicos y literarios, educativos o de beneficencia, se les exentará respecto de los ingresos que perciba en el otro Estado contratante (Estado de la fuente) en la medida en que esté exenta en su país de residencia, debiéndosele reconocer en este otro país (Estado de la fuente) como una organización exenta, y tratarse de acuerdo con la ley nacional fiscal de este Estado.

En el caso de los donativos que reciben las organizaciones exentas se dispone lo siguiente: Primero, si ambos Estados Contratantes consideran que sus legislaciones locales contienen requisitos esencialmente equivalentes para la calificación de una institución de Beneficiencia Pública; cuando una organización califique como tal, y sea autorizada por México para recibir montos deducibles, será considerada por los Estados Unidos de la misma forma para efectos de los donativos que reciba por parte de Fundaciones privadas e Instituciones de Beneficiencia Pública de los Estados Unidos y por parte de un ciudadano o residente de los Estados Unidos, y se le aplicará la legislación fiscal de los Estados Unidos referente a donativos deducibles hechos a instituciones de Beneficiencia Pública.

Sin embargo, los donativos dados por un residente a un nacional de los Estados Unidos, a

una Institución de Beneficiencia Pública residente en México, se sujetarán a las limitaciones contenidas en la ley de los Estados Unidos (consistentes principalmente en porcentajes determinados y una que otra limitación de acuerdo con la sección 170 del Código de rentas y la sección 68 del mismo ordenamiento), y se limita al ingreso originado en México, por parte del contribuyente norteamericano. La cantidad dada en donativo a obras de caridad, que resulte como excedente, por la aplicación de los límites permitidos para deducir, en un año fiscal, se podrá deducir en los años fiscales subsiguientes sujeto a las limitaciones de este párrafo.

Establece además, que la misma disposición dada en el párrafo anterior en relación con México, quien deberá permitir la deducción de dichos donativos de acuerdo con los límites señalados por la legislación mexicana. Sin embargo, en México, las organizaciones religiosas no tienen derecho a recibir donativos deducibles, de acuerdo con la legislación nacional.

En el punto 17 del Protocolo, se establece que las autoridades locales competentes de cada Estado Contratante aceptarán la certificación que haga el otro Estado Contratante respecto de la calificación de sus organizaciones residentes como organizaciones exentas.

Por otra parte, el mismo punto 17 declara que una vez revisadas ambas legislaciones nacionales (artículos 70-B de la LISR y sección 509 inciso a) (1) y (2) del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos) contienen disposiciones sustancialmente equivalentes, pudiéndose proceder a lo dispuesto en los párrafos 2 y 3. No obstante, la autoridad competente norteamericana se reserva el derecho, después de consultar con la autoridad competente mexicana, de negar los beneficios de que habla el párrafo a una organización residente en México, aún cuando las autoridades mexicanas la hayan calificado como organización beneficiaria de conformidad con el artículo 70-B de la LISR, si las circunstancias del caso o casos lo ameritan.

Una organización exenta residente en México, no será gravada con los impuestos especiales de los Estados Unidos a las Fundaciones privadas, si dicha organización ha recibido casi todos sus recursos de personas no residentes ni nacionales de los Estados Unidos.

El convenio México-Canadá no contiene regulación alguna referente a las organizaciones exentas.

Se relaciona con los artículos 70, 70-A, 70-B, 70-C y 83 de la LISR.

q) Otras rentas.

Se encuentran reguladas en los artículos 21 (convenio México-Canadá) y 23 (convenio México-Estados Unidos).

El artículo 23 da una regla general que consiste en que las rentas no reguladas en el convenio se regirán por el principio de imposición de la fuente del ingreso, sin importar de dónde sea residente la persona cuyos ingresos sean gravados. Estos ingresos pueden ser los referentes a premios de lotería, indemnizaciones, etcétera. Se aplicará la ley del Estado de la fuente.

El artículo 21 se pronuncia a favor del principio de la residencia del receptor de las rentas. Pero si las rentas de un residente de un Estado Contratante proceden de una fuente situada en el otro Estado Contratante, se podrá gravar también en el Estado de la fuente de acuerdo con su legislación. Sin embargo, en el caso de las rentas de una sucesión o de un fideicomiso, el impuesto así exigido no excederá del 15% del monto bruto de las rentas, siempre que las rentas estén sometidas a imposición en el Estado Contratante en el que reside el beneficiario efectivo.

Se relaciona con los artículos 132 a 135, 135-A y 147 de la LISR.

4. Métodos para evitar la doble imposición.

En todo convenio o tratado de doble imposición esta parte es de vital importancia, podríamos decir que es la esencia del mismo convenio, ya que es aquí en donde se van a determinar los mecanismos para evitar o atenuar la doble imposición y sus consecuencias, objeto de la celebración del convenio.

a) Eliminación de la doble imposición.

En el convenio México-Canadá se emplean dos métodos: el acreditamiento y la deducción (artículo 22).

En el caso de México, la doble imposición se elimina de la siguiente manera:

a) los residentes en México podrán acreditar contra el ISR mexicano, el ISR pagado en --- Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo --- ingreso (crédito ordinario directo); y

b) de acuerdo con la ley mexicana, las sociedades residentes en México podrán acreditar --- contra el ISR mexicano por concepto de dividendos (procedentes de una sociedad residente en Ca--- nadá), el ISR pagado a Canadá por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en --- Canadá pagó los dividendos (crédito indirecto).

Si se trata de Canadá, la doble imposición deberá eliminarse de la siguiente forma:

a) de acuerdo con la ley canadiense relativa a la deducción de ISR pagadero en Canadá -- del ISR pagado fuera de Canadá, y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones --- que no afecte sus principios generales-, el ISR pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancia--- s procedentes de México serán deducidos de todo impuesto canadiense pagadero respecto de --- dichos beneficios, rentas o ganancias, salvo que la legislación canadiense otorgue una mayor de--- ducción o beneficio.

Para los efectos de este inciso, un impuesto del 15% se considerará como pagado sobre --- un dividendo pagado por una sociedad que es residente en México, cuyas utilidades se deriven prin--- cipalmente de actividades desarrolladas en México.

b) Una compañía residente en Canadá podrá deducir del monto de sus rentas gravables -- cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extran--- jera residente en México, con el objeto de calcular el impuesto canadiense, de acuerdo con la legis--- lación fiscal vigente de Canadá, referente a la determinación del excedente exento de una subsidia--- ria extranjera.

Por último, se dispone en este convenio que para los efectos de este artículo los benefi--- cios, rentas o ganancias de un residente de un Estado Contratante (Estado A -Estado de residencia del receptor-) que estén sujetos a imposición en el otro Estado Contratante (Estado B), de conformi--- dad con el presente convenio, se considerará que tienen su origen en este otro Estado (Estado B).

En el convenio México-Estados Unidos se emplea el método del crédito ordinario (artículo -

24). En el convenio se determina la eliminación a través del método del acreditamiento del ISR de conformidad con las leyes nacionales y en la medida de sus limitaciones, de los Estados Contratantes.

En el caso de México, se permite el acreditamiento del ISR para sus residentes y en el caso de los Estados Unidos, se permite el acreditamiento a los residentes y nacionales (crédito directo):

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

"a) el impuesto sobre la renta pagado al otro Estado Contratante por o por cuenta de dicho residente o ciudadano; y

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

El inciso b) se refiere al supuesto en que se da un "pago indirecto" del ISR, cuando una sociedad residente en el otro Estado contratante, distribuidora de dividendos, paga su ISR a su Estado de residencia; la otra sociedad residente de un Estado Contratante, quien recibe los dividendos de la primera, y de quien es propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto, puede acreditar el ISR pagado por la primera sociedad mencionada, sobre el monto de los beneficios que le fueron distribuidos como dividendos. El mecanismo del crédito se sujetará a la legislación nacional.

Se determina que los impuestos especificados en los párrafos 3 y 4 del artículo 2 del convenio se consideran como impuestos sobre Ingresos y por lo tanto, son acreditables. Se incluye -----

cualquier impuesto sobre beneficios que grave a las distribuciones, pero sólo en la medida en que dicho impuesto grave a las utilidades y beneficios calculados de acuerdo con la legislación fiscal nacional del Estado Contratante en donde resida el beneficiario efectivo de dichas distribuciones.

Es importante comentar que el ISR en México sobre las utilidades distribuidas es aplicado a la sociedad jurídica pero no al accionista, y por ello, es acreditable como impuesto indirecto, considerándose pagado de conformidad con la sección 902 del Código de rentas internas de los Estados Unidos.

También se dispone que México puede usar el método de la exención con progresión en lugar del acreditamiento para evitar la doble imposición.

Para determinar el monto del impuesto, de las rentas gravables de un residente en México, la autoridad mexicana podrá tomar en consideración también las rentas exentas obtenidas por dicho residente.

Para el efecto de eliminar la doble imposición, las rentas que obtenga un residente de un Estado Contratante y que sean gravables en el otro Estado de acuerdo con lo estipulado en el convenio, se considerarán provenientes del Estado Contratante en donde son gravables.

Las leyes nacionales regularán y limitarán el crédito del ISR pagado en el extranjero.

La excepción se da en el caso de las ganancias de capital (artículo 13) en donde los Estados Unidos consideran que las ganancias gravadas por México son de origen mexicano hasta el monto necesario para dar un crédito por el ISR mexicano, sujeto a las limitaciones establecidas en el Código de rentas de los Estados Unidos. Esta disposición es de carácter recíproca.

Se consideran las ganancias de capital locales como de origen extranjero hasta el grado que sea necesario para evitar la doble imposición.

Se dan reglas especiales para el acreditamiento: a) En relación a las rentas que obtenga un ciudadano o nacional de los Estados Unidos residente en México, México acreditará contra el ISR mexicano, de acuerdo con su legislación nacional, únicamente el ISR que exijan los Estados Unidos de acuerdo con su legislación nacional, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la nacionalidad del contribuyente;

b) para calcular el ISR norteamericano, los Estados Unidos darán un crédito contra su ISR, por el ISR pagado en México una vez efectuado el acreditamiento a que se refiere el inciso a); pero el crédito otorgado no reducirá la parte de ISR estadounidense que sea acreditable contra el ISR mexicano, conforme al inciso a); y

c) las rentas de que se habla en el inciso a) se considerarán procedentes de México, hasta en la medida en que se evite la doble imposición de dichas rentas en los Estados Unidos, de conformidad con el inciso b).

Se relaciona con los artículos 4-A y 6 de la LISR, y 5 y 6 del Reglamento de la LISR.

5. Disposiciones especiales.

a) No discriminación.

Artículos 23 (convenio México-Canadá) y 25 (convenio México-Estados Unidos).

La regulación en ambos convenios es más o menos semejante. En los dos convenios se dispone que los ciudadanos (o nacionales) de un Estado Contratante tienen el derecho a ser gravados en el otro Estado Contratante, en la misma forma en que este otro Estado Contratante grava a sus nacionales en igual situación. No es posible imponer un impuesto mayor o adicional a los nacionales del otro Estado Contratante.

Sin embargo, en el convenio México-Estados Unidos se aclara que un nacional que sea gravado en su país por su renta mundial, no está en la misma situación que aquél nacional del otro Estado Contratante que no es gravado en su país por su renta mundial.

Por lo que se refiere a los establecimientos permanentes, ambos Convenios consideran que no se permite a un Estado Contratante gravar menos favorablemente a un establecimiento permanente de un residente del otro Estado Contratante, que a sus establecimientos permanentes que realicen las mismas actividades. Pero esto no significa que un Estado Contratante debe otorgar a los residentes del otro Estado Contratante las mismas exenciones y deducciones personales que conceda a sus propios residentes en razón de su estado civil o cargas familiares.

El convenio México-Estados Unidos agrega que ninguna disposición contenida en este ar-

título se podrá interpretar en el sentido de impedir a alguno de los Estados Contratantes imponer los impuestos de sucursales (Artículo 11-A), o en el caso de México, que niegue una deducción por gastos supuestos relacionados con ingresos derivados de propiedades inmobiliarias de una persona residente de los Estados Unidos que haya optado por ser sometida a imposición en México sobre una base neta por sus ingresos obtenidos de bienes inmuebles.

El mismo convenio prohíbe la discriminación en el otorgamiento de deducciones. Si un residente de un Estado Contratante paga intereses o regalías o hace otros desembolsos para un residente del otro Estado Contratante, el Estado Contratante debe conceder la deducción de dichos pagos cuando calcule las utilidades gravables de la empresa, como si el pago hubiera sido hecho a uno de sus residentes. La excepción a la regla es cuando el pago es excesivo, como se menciona en los artículos 11 párrafo 8, 9 párrafo 1, y 12 párrafo 5.

El convenio México-Estados Unidos establece la protección contra la discriminación no sólo a los impuestos mencionados en el artículo 2 (impuestos comprendidos), sino también a todos los impuestos que se contemplen en todos los niveles de gobierno.

Por último, ambos convenios señalan que un Estado Contratante no podrá imponer mayores gravámenes o requisitos a una compañía residente del mismo, cuyo capital sea, total o parcialmente, propiedad o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante, en relación con aquellos gravámenes o requisitos que impone a sus compañías semejantes, residentes de su Estado o de un tercero.

b) Procedimiento amistoso.

El convenio México-Estados Unidos lo regula de la siguiente forma (artículo 26):

Si una persona considera que los actos de uno o de ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar una doble imposición o gravámen contrario al Convenio, podrá llevar su caso ante la autoridad competente de su Estado de residencia o del cual es ciudadano. No es necesario que agote primero las instancias legales nacionales.

La autoridad ante la que se llevó el caso, analizará la demanda y si le parece fundada, tra-

tará de darle una solución unilateral, pero si no es posible deberá hacer del conocimiento a la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de llegar a un acuerdo amistoso. Se da un término de 4 años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió de haberse presentado la declaración en este otro Estado, según sea el caso. Es decir, en el caso de México, se le debe de notificar cuando menos seis meses antes de que finalizen los cinco años en los que puede ejercer su poder de auditoría.

Resuelto el caso, el acuerdo alcanzado se cumplirá dentro de los 10 años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió de haberse presentado la declaración en este otro Estado, o en un período mayor a los 10 años si lo permite su derecho interno.

Se autoriza a las autoridades competentes buscar la solución de dificultades o la aclaración de dudas respecto a la aplicación o interpretación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso, así como para consultar casos no previstos en el Convenio hasta el límite de sus facultades y dentro de lo permitido.

También se permite a las autoridades competentes comunicarse entre sí para la realización de los propósitos mencionados. No es indispensable hacerlo por la vía diplomática.

Se prevee el procedimiento arbitral cuando no es posible llegar a un acuerdo en los términos mencionados en los párrafos anteriores. Se necesita la aceptación del procedimiento arbitral por parte de las autoridades competentes y de los contribuyentes afectados, éstos últimos deberán de dar su consentimiento por escrito.

La resolución que dé la junta es obligatoria para ambos Estados Contratantes respecto del caso analizado.

Los procedimientos arbitrales se establecerán entre ambos Estados Contratantes por medio de un intercambio de notas por la vía diplomática.

El arbitraje surtirá efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas.

En el punto 18 del Protocolo de este convenio dispone que deben transcurrir tres años a la fecha de la entrada en vigor del convenio para que se juzgue adecuado o no el intercambio de no---

tas diplomáticas.

Para la solución de un problema relacionado con el convenio a través del arbitraje se seguirán los siguientes lineamientos:

1) Dentro de los dos años siguientes a la fecha del sometimiento del caso a las autoridades competentes, se podrá someter a arbitraje. Es requisito indispensable que se agoten previamente todos los pasos establecidos en los párrafos anteriores.

2) No se permita juzgar ante los tribunales arbitrales las políticas fiscales de los Estados Contratantes ni las legislaciones internas de los mismos.

3) Se establecerá una junta arbitral integrada por cuando menos tres miembros, cada autoridad competente tendrá la facultad de designar un igual número de árbitros, y éstos designarán a otro u otros miembros. Además de lo anterior, ambas autoridades competentes tendrán la facultad de dar los lineamientos o criterios a seguir para la elección del otro u otros miembros arbitrales.

4) Los árbitros se obligarán por escrito a ceñirse a las disposiciones aplicables en materia de confidencialidad y de divulgación de ambos y del convenio. Si hay controversia se aplicarán las condiciones más restrictivas. La confidencialidad en un punto muy importante dentro del seguimiento del procedimiento arbitral.

5) Las autoridades competentes tienen facultades para regular el procedimiento arbitral, la designación de sus miembros y sus métodos de elección, el procedimiento para la emisión de resoluciones, etcétera. Si se delegan dichas facultades a los miembros de la junta de arbitraje éstos deberán ejercerlas de conformidad con los principios de equidad generalmente aceptados.

6) Los contribuyentes gozan de la garantía de audiencia en el procedimiento arbitral. La resolución de los conflictos deberá fundarse y motivarse en los principios de derecho internacional y con base en las legislaciones nacionales. La resolución deberá contener una explicación del por qué de la resolución en un sentido determinado.

7) La obligatoriedad de la resolución está limitada al caso específico y a las partes en el procedimiento arbitral.

8) Las decisiones arbitrales podrán ser tomadas en cuenta por las autoridades competen-

tes en casos que involucren los mismos contribuyentes, mismo tema de discusión y hechos sustancialmente similares, y en otros casos en los que se considere apropiado, aún cuando no hayan sentido un precedente.

Se da una regulación específica respecto a la distribución de los gastos del procedimiento arbitral, que es pagado por ambos Estados Contratantes y excepcionalmente por el contribuyente.

El procedimiento arbitral puede ser modificado por las autoridades competentes en cualquier momento pero siempre observando los principios generales establecidos en el convenio.

El convenio México-Canadá (artículo 24) difiere del anterior en que no se contempla un procedimiento arbitral, sólo se limita a la regulación de un procedimiento amistoso que deberá de resolver los conflictos que se generen respecto de la interpretación o aplicación del convenio entre los Estados Contratantes.

La petición de revisión de la imposición de un residente a su Estado de residencia, deberá de estar fundamentada y ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que dé origen a la imposición impugnada.

También, en caso de imposibilidad de la autoridad competente de emitir una resolución unilateral, deberá ésta buscar una solución a través de un acuerdo amistoso con el otro Estado Contratante.

Los Estados Contratantes no podrán aumentar la base impositiva de sus residentes adicionando rentas ya sometidas a imposición en el otro Estado Contratante una vez transcurridos los plazos previstos en sus legislaciones nacionales y, después de cinco años posteriores al último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión fué obtenida. No opera esta limitación en los casos de fraude, culpa o negligencia.

c) Intercambio de información.

Por lo que se refiere al convenio México-Estados Unidos (artículo 27) en todo lo relativo al intercambio de información entre ambos Estados Contratantes, se someten a lo dispuesto en el Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal (*Tax Information Exchange Agreement -TIEA-*) celebrado

brado entre los Estados Unidos y México, firmado el 9 de noviembre de 1989 y aprobado por la Cámara de Senadores el 19 de diciembre del mismo año. Actualmente está en vigor.

Si el TIEA se diera por terminado, las autoridades competentes intercambiarán información en la medida en que sea necesaria para el cumplimiento de las disposiciones del convenio y para administrar y cumplir con las leyes locales de los Estados Contratantes, pero siempre y cuando las leyes nacionales no se opongan a lo dispuesto en el convenio. El punto 19 del Protocolo dispone además que a falta del TIEA las autoridades competentes deberán de realizar con prontitud un nuevo Protocolo en el que se regule el intercambio de información.

El intercambio de Información no está restringido por el artículo 1, es decir, se podrá solicitar información acerca de personas que incluso no sean residentes de ninguno de los Estados Contratantes.

Se dispone en todo momento, la confidencialidad de la información, la cual sólo podrá ser divulgada a las partes interesadas como personas, tribunales, autoridades administrativas y fiscales.

El artículo 27 no se extiende a todos los impuestos a nivel nacional, sólo a los federales.

En términos generales, el TIEA tiene como objetivo la prevención de la evasión y el fraude fiscal, a través del intercambio de información en relación con la determinación y recaudación de impuestos; el intercambio de información se sujeta a las disposiciones de orden interno referentes a la confidencialidad de la misma; sólo se regula el intercambio de Información de impuestos federales; y la información se proporcionará automáticamente así como también a petición expresa del Estado Contratante, de acuerdo con el caso en cuestión.

El convenio México-Canadá regula el intercambio de Información en el artículo 25, y está redactado más o menos en los mismos términos que el convenio México-Estados Unidos.

El intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes se hará con el fin de aplicar lo dispuesto en el convenio o en el derecho interno de los Estados Contratantes, pero siempre que éstos no contravengan las disposiciones del Convenio. El intercambio de información tampoco está limitada por el artículo 1. Se exige confidencialidad en el intercambio de la información, la cual sólo será dada a conocer a las autoridades competentes rela-

cionadas con la gestión y recaudación de impuestos, y a las autoridades judiciales.

Sin embargo, se especifica que no se podrá interpretar el artículo 25 en el sentido de:

"a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;

"b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o las del otro Estado Contratante;

"c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público."

Los Estados Contratantes deberán proporcionar la información en todo momento y en la misma forma como si se tratara de ellos mismos. La información podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos, etcétera).

Actualmente hay en vigor un convenio entre México y Canadá referente al intercambio de información tributaria. Este convenio se firmó el 16 de marzo de 1990, se aprobó en la Cámara de Senadores el 8 de julio de 1991, el canje de notas diplomáticas necesarias para su entrada en vigor se realizó el 29 de agosto de 1991 y el 27 de abril de 1992, y se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 15 de julio de 1992.

Este convenio fué celebrado en términos semejantes al TIEA. El TIEA es aplicable a aquellos impuestos exigibles a partir del primero de enero del 1993, o en su caso, a aquellos adeudados a esa fecha. Por lo que se refiere a México, comprende impuestos federales sobre la renta, sobre productos del trabajo y el impuesto al activo; y por lo que hace a Canadá, es aplicable a los impuestos comprendidos en la Ley del Impuesto sobre la renta de Canadá. Además, se prevee la aplicación de este convenio a aquellos impuestos substancialmente similares o idénticos que se lleguen a establecer en el futuro y se excluye expresamente de la aplicación del Convenio a los impuestos locales de ambos Estados Contratantes.

En todo momento del intercambio de la información se exige confidencialidad. El Intercam-

bio de la información será para efectos de la determinación, liquidación y recaudación de impuestos o del cobro y ejecución de los créditos fiscales. El intercambio de información podrá ser de tres formas: espontánea, automática o a requerimiento expreso de la autoridad competente del otro Estado Contratante, según el caso de que se trate o por disposición de los Estados Contratantes.

d) Agentes diplomáticos y funciones consulares.

La regulación es la misma en ambos convenios: artículos 26 (convenio México-Canadá) y 26 (convenio México-Estados Unidos).

Se confirma el respeto a los privilegios fiscales de que gozan los agentes diplomáticos y consulares en virtud de normas internacionales y acuerdos especiales, no obstante lo dispuesto o que se disponga en los convenios.

En el caso de los residentes de ambos Estados Contratantes, siempre y cuando no sean ciudadanos del otro Estado Contratante, y si son norteamericanos, que no posean la tarjeta verde, les será también aplicable este artículo.

Se relaciona con el artículo 77 de la LISR.

e) Reglas diversas.

El artículo 27 del convenio México-Canadá establece una serie de reglas diversas relativas a las disposiciones del convenio.

Se dispone que el convenio no se interpretará en el sentido de restringir de alguna manera exenciones, reducciones, créditos u otras deducciones otorgadas por:

"a) la legislación de un Estado Contratante en la determinación del impuesto establecido por ese Estado; o

"b) cualquier otro acuerdo celebrado por un Estado Contratante."

Tampoco se interpretarán las disposiciones del Convenio en el sentido de impedir que un Estado Contratante grave los montos incluidos en las rentas de un residente de este Estado, respecto de una asociación, fideicomiso o de una subsidiaria extranjera controlada, en la que el residente -

tenga una participación.

Se establece una excepción de la aplicación del convenio a cualquier sociedad, fideicomiso o asociación residente de un Estado Contratante si es propietario efectivo de una o de varias personas no residentes de este Estado o es controlada directa o indirectamente por las mismas, y el importe del impuesto exigido sobre las rentas o capital de la sociedad, fideicomiso o asociación por este Estado, es sustancialmente menor a aquél que hubiera sido exigido por este Estado, si todas las acciones del capital accionario de la sociedad o toda la participación en el fideicomiso o asociación, según sea el caso, fuera propiedad efectiva de una o varias personas físicas residentes de este Estado.

6. Disposiciones finales.

a) Entrada en vigor.

La entrada en vigor de cada uno de los convenios se regula en los artículos 28 (convenio México-Canadá) y 29 (convenio México-Estados Unidos).

El artículo 29 dispone que cada Estado Contratante deberá de notificar al otro Estado ----- cuando se hayan cumplimentado los requisitos constitucionales para la entrada en vigor del convenio, el cual entrará en vigor en la última fecha de dichas notificaciones.

La entrada en vigor de las disposiciones referentes a dividendos, intereses y regalías (artículos 10, 11 y 12) será con respecto a las sumas pagadas o acreditadas el primer día o después --- del primer día del segundo mes después de la entrada en vigor.

Las demás disposiciones surtirán efectos en los periodos fiscales, que inicien el primer día o después del primer día de enero del año siguiente al año en el que el convenio entre en vigor.

Se dispone que dejará de tener efectos el convenio celebrado entre México y los Estados Unidos relativo a la exención recíproca sobre ingresos derivados de embarcaciones y aeronaves de fecha 7 de agosto de 1969. Sin embargo, las disposiciones de dicho convenio continuarán siendo aplicables hasta que las disposiciones de este convenio, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del párrafo 2 del artículo 29 del convenio México-Estados Unidos surtan sus efectos.

El artículo 28 del convenio México-Canadá dispone que el convenio entrará en vigor en la fecha en que los Estados Contratantes efectúen el Intercambio de notas diplomáticas en el que se -- notifique que se ha satisfecho el último de los requisitos necesarios para que el convenio entre en -- vigor en México y en Canadá.

El convenio entrará en vigor en relación a los Impuestos retenidos en la fuente a partir del primero de enero del año en el que el convenio entre en vigor, y en relación a los demás impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primero de enero de ese mismo año.

Se relaciona con el artículo 3 del Código Civil para el Distrito Federal.

b) Denuncia o terminación.

El convenio México-Canadá regula la denuncia (artículo 29) de la siguiente manera:

Aunque el convenio se prevee por un tiempo indefinido, se señala un plazo para dar por -- terminado el mismo: antes del 30 de junio de cualquier año posterior al de la entrada en vigor. El a -- visio que dé un Estado Contratante al otro deberá ser por escrito y por medios diplomáticos.

El convenio dejará de aplicarse a partir del primero de enero del año inmediato siguiente -- si se trata de los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a perso -- nas no residentes; y si se trata de los demás impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir -- del primero de enero del año inmediato siguiente.

En el Protocolo de este convenio se establece un límite a las tasas del ISR: "En el caso de -- que, conforme a un Acuerdo o Convenio concluido con posterioridad a la fecha de firma del presen -- te Convenio con un país que sea miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo E -- conómico, México acuerde una tasa de impuesto sobre intereses o regalías, que sea menor del ---- 15%, dicha tasa menor (que en ningún caso será inferior al 10%) se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del artículo 11, en relación con intereses o del párrafo 2 del artículo 12, en relación con re -- galías, según corresponda."

Por su parte, el convenio México-Estados Unidos dispone lo siguiente (artículo 30 (Termi -- nación)):

En principio, se prevee la duración del convenio por tiempo indefinido. La decisión de darlo por terminado puede ser en cualquier momento una vez transcurridos 5 años a partir de la fecha de su entrada en vigor. La notificación será por la vía diplomática y por escrito, con una anticipación de por lo menos 6 meses.

Si se da por terminado el convenio, dejará de tener efectos, en el caso de los intereses, --- dividendos y regalías, hasta después del primer día del segundo mes siguiente al período de seis --- meses debido a las retenciones, y acreditaciones que se hubieren hecho; y respecto a los demás --- impuestos hasta el siguiente año fiscal, en el primer día o después del primer día del mes de enero.

En el punto 20 del Protocolo de este convenio se prevee un caso excepcional de terminación del convenio unilateralmente, antes del plazo de cinco años para el caso de que un Estado --- Contratante cree nuevas disposiciones legislativas que anulen beneficios significativos contenidos --- en el tratado otorgados a la otra parte contratante. En este caso, el Estado afectado puede realizar --- una consulta para restaurar el balance de los beneficios, que deberá ser aceptada por el Estado que --- legisló, previéndose un período de 3 meses siguientes a la solicitud para la discusión y adopción de un acuerdo que modifique el convenio. Si no se llega a tal acuerdo, el Estado afectado puede dar --- por terminado el convenio aún cuando no haya transcurrido el plazo de 5 años.

CONCLUSIONES

1. La doble o múltiple imposición internacional se presenta cuando un mismo sujeto pasivo de la obligación fiscal (persona física o moral), se encuentra sujeto a la potestad fiscal de dos o más Estados, que lo gravan con un mismo o similar impuesto pero con idéntico hecho imponible y durante un mismo período o evento.

2. Los seis elementos esenciales de una doble imposición internacional son: incidencia de cuando menos dos potestades tributarias; identidad en el sujeto pasivo de la obligación fiscal; imposición a un mismo presupuesto del hecho imponible; existencia de dos (o más) impuestos equivalentes o idénticos, establecidos por cada uno de los Estados en conflicto; exigibilidad del pago en un mismo período de tiempo; y acumulación de la carga impositiva.

3. Las causas de la doble o múltiple imposición son principalmente por: la adopción, entre los Estados, de diversos criterios o principios de atribución a su facultad impositiva; la adopción de un mismo principio, o aunque teniendo el mismo principio, hacen una interpretación diferente del mismo o difieren en cuanto a su aplicación; y divergencia en cuanto a la determinación de la base gravable.

4. El problema de la doble imposición puede constituir, en un momento dado, una barrera para el desarrollo económico de un país, así como también se puede traducir en motivo de inseguridad jurídica para el contribuyente, quien puede optar por evitar el doble pago a través de la comisión de delitos como lo es la evasión o la elusión fiscales.

5. Además, en el nivel interno o nacional, la doble imposición ocasiona una inequitativa distribución de la carga fiscal entre los contribuyentes; y en el campo internacional, una inequitativa distribución del producto de los impuestos y de los recursos entre los Estados.

6. Las medidas para solucionar el problema de la múltiple imposición internacional se pueden clasificar en dos grandes grupos: medidas internas o unilaterales, y medidas externas o plurilaterales. Las primeras son las que un Estado adopta en su legislación interna. Las externas son a----

quellas en las cuales participan dos o más Estados soberanos; de entre ellas destacan los tratados internacionales los cuales por sus especiales características constituyen no sólo un medio para combatir la doble imposición Internacional, sino también una de las principales limitantes de la potestad tributaria de los Estados contratantes.

7. Los Estados contratantes, para la elaboración y celebración de un tratado de doble imposición, se basan en los modelos de tratados. Los modelos de tratados para evitar la doble imposición Internacional están conformados por un conjunto de disposiciones, principios básicos y recomendaciones, que determinan ciertos criterios de atribución a la potestad tributaria de los Estados y, que pueden ser incorporados en un convenio de doble imposición Internacional, de acuerdo con las necesidades y principios tributarios de cada una de las partes.

8. En la actualidad, existen varios modelos de convenios destinados a evitar la doble imposición Internacional en diversos impuestos como el impuesto al patrimonio; el impuesto sobre legados, sucesiones y herencias; y principalmente, en materia del impuesto sobre la renta. La diversidad de los modelos consiste esencialmente en los criterios de atribución a la potestad tributaria a la que se ajustan. Así, por ejemplo, el Modelo de la OCDE se adhiere principalmente al criterio de la residencia y del establecimiento permanente; el Modelo de la ONU, al principio de la residencia, del establecimiento permanente (sólo que más amplio) y al de la fuente, otorgando mayor importancia a éste último; y los modelos del Pacto Andino y de la ALALC, por su parte, privilegian el principio de la fuente.

9. Los tratados internacionales en materia tributaria se pueden clasificar, según el número de partes que intervienen en la celebración de un tratado: en bilaterales (entre dos Estados) y multilaterales (más de dos Estados).

10. En los tratados internacionales para evitar la doble imposición se pueden emplear uno o más criterios de vinculación a la potestad fiscal de los Estados contratantes. Estos criterios se suelen clasificar en dos tipos: subjetivos, que son los que se refieren a las características del sujeto pasivo de la obligación fiscal (nacionalidad, residencia o domicilio) y objetivos, que son aquellos que toman en cuenta las características del hecho imponible (la realización de actividades, transac-

ciones, actos o efectos jurídicos en un determinado territorio -como por ejemplo el criterio de la fuente-).

11. El hecho de que cada Estado utilice diferentes criterios de vinculación a su potestad tributaria, obedece a intereses principalmente de tipo económico, esto significa que cada Estado adopta el criterio de vinculación que más favorece a sus intereses y a sus necesidades.

12. Las condiciones en que se celebren los tratados internacionales son de vital importancia, en virtud de que el objeto de los mismos es el derecho a la gravación de ciertas actividades e ingresos (principalmente los impuestos sobre la renta), que constituyen una de los recursos más importantes de los Estados. De ahí que, la facultad de gravar o no gravar ciertas rentas puede repercutir positiva o negativamente, en sus economías, si se incrementa o se reduce el nivel de percepción de sus ingresos, ya sea por la adopción de ciertos criterios, por la adopción de ciertas medidas o por la reducción de las tasas impositivas.

13. Por otro lado, la intención de la celebración de un tratado de esta naturaleza no sólo es la eliminación de la doble imposición, sino también el fomento del desarrollo económico de los Estados a través de legislaciones fiscales más accesibles que impulsen el desarrollo industrial, el crecimiento económico, la inversión nacional y extranjera.

14. Los tratados celebrados entre México y Canadá y los Estados Unidos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, se basan en dos modelos principalmente: el Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE. En ambos convenios se establecen como medidas para evitar la doble imposición la deducción o el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado Contratante, la adopción de un criterio que otorgue una facultad exclusiva de gravación de ciertas rentas (residencia o de la fuente) y la repartición de la potestad tributaria de los Estados en algunos otros rubros. Otro aspecto importante de los tratados es la eliminación de tratamientos discriminatorios (en razón de la nacionalidad); el reconocimiento recíproco de beneficios a instituciones de beneficencia pública (organizaciones exentas); el establecimiento de mecanismos de cooperación para la resolución amistosa de conflictos (el procedimiento amistoso y el arbitral); el establecimiento de una serie de procedimientos y reglas para el intercambio de información fiscal; y

la garantía de la aplicación de tasas impositivas inferiores a las previstas en nuestra ley interna (como dividendos, intereses y regalías).

15. Cabe comentar que, aunque la celebración de estos tratados contienen diversas ventajas para los contribuyentes de nuestro país, también representan un costo fiscal importante para México en forma permanente y a corto plazo, pues está visto que la inversión extranjera no es suficiente para financiar programas de desarrollo económico y menos aún, en relación a la facilidad con la que la misma se va cuando surgen acontecimientos políticos o sociales de gran relevancia.

16. Por otro lado, los métodos del crédito ordinario del impuesto pagado en el extranjero y la deducción, no eliminan en sí, la doble imposición; más bien, atenúan sus efectos. Las ventajas que reporta el método del crédito ordinario es una mayor justicia impositiva al gravar con base en la capacidad económica del contribuyente, beneficiar a los de pocos recursos y conceder una igualdad en el trato fiscal entre los contribuyentes. Sin embargo, el método del acreditamiento ordinario, por lo general, no conviene a los países en desarrollo, debido a que, los alicientes fiscales que conceden para estimular la inversión extranjera, no son suficientes para atraerla, lo que constituye a final de cuentas, un sacrificio inútil para el fisco del país importador de capital. Es decir, en lo general, representa una pérdida en la recaudación, para el país que la aplica, porque no representa una entrada directa de dinero al erario público. Otro inconveniente, lo constituye la complejidad del método, lo que lo hace, en la mayoría de los casos, inoperable.

17. Por otra parte, el método de la deducción tiene sus ventajas y desventajas en el sentido de que si se le da efectos amplios, se puede llegar a deducir del ingreso bruto cualquier impuesto para determinar la base gravable, dando una mayor flexibilidad al sistema impositivo, sin embargo, la misma deducibilidad indiscriminada de todos los impuestos, puede llevar a la anulación de la aplicación del método, pues, en lugar de la percepción de ingresos por parte de un país, tendría que incluso hacer devoluciones por concepto de lo gastado por el contribuyente. Si este método lo adopta un país desarrollado (generalmente exportador de capitales), no favorece en nada al país importador en cuando a la inversión en este último, ya que el primero gozaría en poca medida de las ventajas eventuales que otorgase el país en desarrollo.

18. La adopción de uno u otro método en los tratados para evitar o atenuar la doble imposición internacional, no se puede criticar tajantemente de buena o mala; ya que influyen diversos factores como: el nivel de desarrollo económico de los Estados contratantes; el caso concreto de cada contribuyente; el sistema fiscal de cada Estado parte en el tratado; así como, las limitaciones que se den en cuanto a la aplicación de los métodos, por parte de los países que los empleen.

19. Una observación que es importante agregar, son las grandes diferencias existentes entre las economías y sistemas fiscales entre México, Canadá y los Estados Unidos, como por ejemplo: un número mayor que el nuestro, de gastos deducibles permitidos; un mayor cantidad de clases de sociedades exentas; inexistencia de un componente inflacionario complejo y gravoso, en la determinación del impuesto sobre la renta; inexistencia de un impuesto al activo; y la existencia de economías más desarrolladas y competitivas.

20. Para finalizar, aclaramos que los tratados internacionales que analizamos, comprenden solamente los impuestos sobre la renta federales, lo que puede constituir una desventaja para nuestros nacionales que realicen actividades empresariales en los otros países, en el sentido de que nuestro impuesto sobre la renta es sólo a nivel federal, y en los Estados Unidos y Canadá, es además a nivel local. Por lo que, al no regularse en los tratados los impuestos sobre la renta locales, si un ingreso o actividad es gravada a nivel local, no les será aplicables los beneficios otorgados en los tratados; así como tampoco, los métodos convenidos para evitar la doble imposición, siendo por consiguiente, una carga tributaria independiente de las que se establezcan en los tratados. Esto puede constituir un problema serio, en aquellos casos en los que pueda existir un impuesto local más alto que el federal.

A P E N D I C E S

A P E N D I C E 1

I. CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS DE 23 DE MAYO DE 1969

Los Estados Partes en la presente Convención.

Considerando la función fundamental de los tratados en la historia de las relaciones internacionales;

Reconociendo la importancia cada vez mayor de los tratados como fuente del derecho internacional y como medio de desarrollar la cooperación pacífica entre las naciones, sean cuales fueren sus regímenes constitucionales y sociales;

Advirtiendo que los principios del libre consentimiento y de la buena fe y la norma «pacta sunt servanda» están universalmente reconocidos;

Afirmando que las controversias relativas a los tratados, al igual que las demás controversias internacionales, deben resolverse por medios pacíficos y de conformidad con los principios de la justicia y del derecho internacional;

Recordando la resolución de los pueblos de las Naciones Unidas de crear condiciones bajo las cuales puedan mantenerse la justicia y el respeto a las obligaciones emanadas de los tratados;

Teniendo presentes los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas, tales como los principios de la igualdad de derechos y de la libre determinación de los pueblos, de la igualdad soberana y la independencia de todos los Estados, de la no injerencia en los asuntos internos de los Estados, de la prohibición de la amenaza o el uso de la fuerza y del respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos y la efectividad de tales derechos y libertades.

Convencidos de que la codificación y el desarrollo progresivo del derecho de los tratados logrados en la presente Convención contribuirán a la consecución de los propósitos de las Naciones Unidas enunciados en la Carta, que consisten en mantener la paz y la seguridad internacionales, fomentar entre las naciones las relaciones de amistad y realizar la cooperación internacional;

Afirmando que las normas de derecho internacional consuetudinario continuarán rigiendo las cuestiones no reguladas en las disposiciones de la presente Convención.

Han convenido lo siguiente:

PARTE I.- INTRODUCCION .

Artículo 1.— *Alcance de la presente Convención*

-La presente Convención se aplica a los tratados entre Estados.

Artículo 2.— Términos empleados

-1. Para los efectos de la presente Convención:

a) se entiende por "tratado" 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.

b) se entiende por "ratificación", "aceptación", "aprobación" y "adhesión", según el caso, el acto internacional así denominado por el cual un Estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado;

c) Se entiende por "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 a obligarse por un tratado, o para ejecutar cualquier otro acto con respecto a un tratado;

d) Se entiende por "reserva" una 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 él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a este Estado;

e) se entiende por "Estado negociador" un Estado que ha participado en la elaboración y adopción del texto del tratado;

f) se entiende por "Estado contratante", un Estado que ha consentido en obligarse por el tratado, haya o no entrado en vigor el tratado;

g) se entiende por "parte" un Estado que ha consentido en obligarse por el tratado y con respecto al cual el tratado está en vigor;

h) se entiende por "tercer Estado" un Estado que no es parte en el tratado;

i) se entiende por "organización internacional" una organización intergubernamental.

2. Las disposiciones del párrafo 1 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.

Artículo 3. Acuerdos internacionales no comprendidos en el ámbito de la presente Convención

- El hecho de que la presente Convención no se aplique ni a los acuerdos internacionales celebrados entre Estados y otros sujetos de derecho internacional o entre esos otros sujetos de derecho internacional, ni a los acuerdos internacionales no celebrados por escrito, no afectará:

a) al valor jurídico de tales acuerdos;

b) a la aplicación a los mismos de cualquiera de las normas enunciadas en la presente Convención a que estuvieren sometidos en virtud del derecho internacional independientemente de esta Convención;

c) a la aplicación de la Convención a las relaciones de los Estados entre sí en virtud de acuerdos internacionales en los que fueren asimismo partes otros sujetos de derecho internacional.

Artículo 4.— Irretroactividad de la presente Convención

- Sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera normas enunciadas en la presente

Convención a las que los tratados estén sometidos en virtud del derecho internacional independientemente de la Convención; ésta sólo se aplicará a los tratados que sean celebrados por Estados después de la entrada en vigor de la presente Convención con respecto a tales Estados.

Artículo 5.— *Tratados constitutivos de organizaciones internacionales y tratados adoptados en el ámbito de una organización internacional*

- La presente Convención se aplicará a todo tratado que sea un instrumento constitutivo de una organización internacional y a todo tratado adoptado en el ámbito de una organización internacional, sin perjuicio de cualquier norma pertinente de la organización.

PARTE II. CELEBRACION Y ENTRADA EN VIGOR DE LOS TRATADOS

SECCION I. CELEBRACION DE LOS TRATADOS

Artículo 6.— *Capacidad de los Estados para celebrar tratados*
Todo Estado tiene capacidad para celebrar tratados.

Artículo 7.— *Plenos poderes*

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

- a) si presenta los adecuados plenos poderes, o
- b) si 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.

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

- a) los Jefes del Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado;
- b) los Jefes de misión diplomática, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentren acreditados;
- c) los 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.

Artículo 8.— *Confirmación ulterior de un acto ejecutado sin autorización*

Un acto relativo a la celebración de un tratado ejecutado por una persona que, conforme al artículo 7, no pueda considerarse autorizada para representar con tal fin a un Estado, no surtirá efectos jurídicos a menos que sea ulteriormente confirmado por ese Estado.

Artículo 9.— *Adopción del texto*

1. La adopción del texto de un tratado se efectuará por consentimiento de todos los Estados participantes en su elaboración, salvo lo dispuesto en el párrafo 2.

2. La adopción del texto de un tratado en una conferencia internacional se efectuará por

mayoría de dos tercios de los Estados presentes y votantes, a menos que esos Estados decidan por igual mayoría aplicar una regla diferente.

Artículo 10.— Autenticación del texto

El texto de un tratado quedará establecido como auténtico y definitivo:

- a) mediante el procedimiento que se prescriba en él o que convengan los Estados que hayan participado en su elaboración; o
- b) a falta de tal procedimiento, mediante la firma, la firma "ad referendum" 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.

Artículo 11.— Formas de manifestación del consentimiento en obligarse por un tratado

El consentimiento de 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.

Artículo 12.— Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la firma

1. El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se manifestará mediante la firma de su representante:

- a) cuando el tratado disponga que la firma tendrá ese efecto;
- b) cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que la firma tenga ese efecto, o
- c) cuando la intención del Estado de dar ese efecto a la firma se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.

2. Para los efectos del párrafo 1:

- a) la rúbrica de un texto equivaldrá a la firma del tratado cuando conste que los Estados negociadores así lo han convenido;
- b) la firma "ad referendum" de un tratado por un representante equivaldrá a la firma definitiva del tratado si su Estado la confirma.

Artículo 13. Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante el canje de instrumentos que constituyen un tratado

El consentimiento de los Estados en obligarse por un tratado constituido por instrumentos canjeados entre ellos se manifestará mediante este canje:

- a) cuando los instrumentos dispongan que su canje tendrá ese efecto; o
- b) cuando conste de otro modo que esos Estados han convenido que el canje de los instrumentos tenga ese efecto.

Artículo 14.— Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la ratificación, la aceptación o la aprobación

1. El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se manifestará mediante la ratificación;

- a) cuando el tratado disponga que tal consentimiento debe manifestarse mediante la ratificación;

b) cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que se exija la ratificación;

c) cuando el representante del Estado haya firmado el tratado a reserva de ratificación;

o

d) cuando la intención del Estado de firmar el tratado a reserva de ratificación se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.

2. El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se manifestará mediante la aceptación o la aprobación en condiciones semejantes a las que rigen para la ratificación.

Artículo 15.— *Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la adhesión*

El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se manifestará mediante la adhesión:

a) cuando el tratado disponga que ese Estado puede manifestar tal consentimiento mediante la adhesión;

b) cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que ese Estado puede manifestar tal consentimiento mediante la adhesión; o

c) cuando todas las partes hayan convenido anteriormente que ese Estado puede manifestar tal consentimiento mediante la adhesión.

Artículo 16.— *Canje o depósito de los instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión*

Salvo que el tratado disponga otra cosa, los instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión harán constar el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado al efectuarse:

a) su canje entre los Estados contratantes;

b) su depósito en poder del depositario; o

c) su notificación a los Estados contratantes o al depositario, si así se ha convenido.

Artículo 17.— *Consentimiento en obligarse respecto de parte de un tratado y opción entre disposiciones diferentes*

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 19 a 23, el consentimiento de un Estado en obligarse respecto de parte de un tratado sólo surtirá efecto si el tratado lo permite o los demás Estados contratantes convienen en ello.

2. El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado que permita una opción entre disposiciones diferentes sólo surtirá efecto si se indica claramente a que disposiciones se refiere el consentimiento.

Artículo 18.— *Obligación de no frustrar el objeto y el fin de un tratado antes de su entrada en vigor*

Un Estado deberá abstenerse de actos en virtud de los cuales se frustren el objeto y el fin de un tratado:

a) si ha firmado el tratado o ha canjeado instrumentos que constituyen el tratado a reserva de ratificación, aceptación o aprobación, mientras no haya manifestado su intención de no llegar a ser parte en el tratado; o

b) si ha manifestado su consentimiento en obligarse por el tratado, durante el período que preceda a la entrada en vigor del mismo y siempre que esta no se retarde indebidamente.

SECCION 2. RESERVAS

Artículo 19.— *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:

- a) Que la reserva esté prohibida por el tratado;
- b) que el tratado disponga que únicamente pueden hacerse determinadas reservas, entre las cuales no figure la reserva de que se trate; o
- c) que, en los casos no previstos en los apartados a) y b), la reserva sea incompatible con el objeto y el fin del tratado.

Artículo 20.— *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 un 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 si 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. Para los efectos de los párrafos 2 y 4 y a menos que el tratado disponga otra cosa, se considerará que una reserva ha sido aceptada por un Estado cuando éste no ha formulado ninguna objeción a la reserva dentro de los doce meses siguientes a la fecha en que haya 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.

Artículo 21.— *Efectos jurídicos de las reservas y de las objeciones a las reservas*

1. Una reserva que sea efectiva con respecto a otra parte en el tratado de conformidad con los artículos 19, 20 y 23:

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 y

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 ésta no se aplicarán entre los dos Estados en la medida determinada por la reserva.

Artículo 22.— 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 sólo surtirá efecto respecto de otro Estado contratante cuando ese Estado haya recibido la notificación;

b) el retiro de una objeción a una reserva sólo surtirá efecto cuando su notificación haya sido recibida por el Estado autor de la reserva.

Artículo 23.— Procedimiento relativo a las reservas

1. La reserva, la aceptación expresa de una reserva y la objeción a una reserva habrán de formularse por escrito y comunicarse a los Estados contratantes y 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, anteriores 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.

**SECCION 3. ENTRADA EN VIGOR Y APLICACION PROVISIONAL
DE LOS TRATADOS**

Artículo 24.— Entrada en vigor

1. Un tratado entrará en vigor de la manera y en la fecha que en él se disponga o que acuerden los Estados negociadores.

2. A falta de tal disposición o acuerdo, el tratado entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado.

3. Cuando el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se haga constar en una fecha posterior a la de la entrada en vigor de dicho tratado, éste entrará en vigor con relación a este Estado en dicha fecha, a menos que el tratado disponga otra cosa.

4. Las disposiciones de un tratado que regulen la autenticación de su texto, la constancia del consentimiento de los Estados en obligarse por el tratado, la manera o la fecha de su entrada en vigor de las reservas, las funciones del depositario y otras cuestiones que se susciten necesariamente antes de la entrada en vigor del tratado se aplicarán desde el momento de la adopción de su texto.

Artículo 25.— Aplicación provisional

1. Un tratado o una parte de él se aplicará provisionalmente antes de su entrada en vigor:

- a) si el propio tratado así lo dispone; o
- b) si los Estados negociadores han convenido en ello de otro modo.

2. La aplicación provisional de un tratado o de una parte de él respecto de un Estado terminará si éste notifica a los Estados entre los cuales el tratado se aplica provisionalmente su intención de no llegar a ser parte en el mismo, a menos que el tratado disponga o los Estados negociadores hayan convenido otra cosa al respecto.

**PARTE III. OBSERVANCIA, APLICACION E INTERPRETACION
DE LOS TRATADOS**

SECCION 1. OBSERVANCIA DE LOS TRATADOS

Artículo 26.— *Pacta sunt servanda*

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

Artículo 27.— *El derecho interno y la observancia de los tratados*

Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación de incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.

SECCION 2. APLICACION DE LOS TRATADOS

Artículo 28.— *Irretroactividad de los tratados*

Las disposiciones de un tratado no obligarán 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 esta fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.

Artículo 29.— *Ambito 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 del tratado o conste de otro modo.

Artículo 30.— *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 determinarán 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.

5. El párrafo 4 se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 y no prejuzgará ninguna cuestión de determinación o suspensión de la aplicación de un tratado conforme al artículo 60 ni ninguna cuestión de responsabilidad en que pueda incurrir un Estado por la celebración o aplicación de un tratado cuyas disposiciones sean incompatibles con las obligaciones contraídas con respecto a otro Estado en virtud de otro tratado.

SECCION 3. INTERPRETACION DE LOS TRATADOS

Artículo 31.— *Regla general de interpretación*

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos 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 los 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.

Artículo 32.— *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.

Artículo 33.— Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas

1. 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.

2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquél 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.

3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado.

SECCION 4. LOS TRATADOS Y LOS TERCEROS ESTADOS

Artículo 34.— Norma general concerniente a terceros Estados

Un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado sin su consentimiento.

Artículo 35.— Tratados en que se prevén obligaciones para terceros Estados

Una disposición de un tratado dará origen a una obligación para un tercer Estado si las partes en el tratado tienen la intención de conferir ese derecho al tercer Estado o a un grupo de Estados al cual pertenezca, o bien a todos los Estados y si el tercer Estado asiente a ello. Su asentimiento se presumirá mientras no haya indicación en contrario, salvo que el tratado disponga otra cosa.

2. Un Estado que ejerza un derecho con arreglo al párrafo 1 deberá cumplir las condiciones que para su ejercicio estén prescritas en el tratado o se establezcan conforme a éste.

Artículo 37.— Revocación o modificación de obligaciones o de derechos de terceros Estados

Cuando de conformidad con el artículo 35 se haya originado una obligación para un tercer Estado, tal obligación no podrá ser revocada ni modificada sino con el consentimiento de las partes en el tratado y del tercer Estado, a menos que conste que habían convenido otra cosa al respecto.

2. Cuando de conformidad con el artículo 36 se haya originado un derecho para un tercer Estado, tal derecho no podrá ser revocado ni modificado por las partes si consta que se tuvo la intención de que el derecho no fuera revocable ni modificable sin el consentimiento del tercer Estado.

Artículo 38.— Normas de un tratado que lleguen a ser obligatorias para terceros Estados en virtud de una costumbre internacional

Lo dispuesto en los artículos 34 y 37 no impedirá que una norma enunciada en un tratado llegue a ser obligatoria para un tercer Estado como norma consuetudinaria de derecho internacional reconocida como tal.

PARTE IV. ENMIENDA Y MODIFICACION DE LOS TRATADOS

Artículo 39.— *Norma general concerniente a la enmienda de los tratados*

Un tratado podrá ser enmendado por acuerdo entre las partes. Se aplicarán a tal acuerdo las normas enunciadas en la Parte II, salvo en la medida en que el tratado disponga otra cosa.

Artículo 40.— *Enmienda de los tratados multilaterales*

1. Salvo que el tratado disponga otra cosa, la enmienda de los tratados multilaterales se regirá por los párrafos siguientes.

2. Toda propuesta de enmienda de un tratado multilateral en las relaciones entre todas las partes habrá de ser notificada a todos los Estados contratantes, cada uno de los cuales tendrá derecho a participar:

- a) en la decisión sobre las medidas que haya que adoptar con relación a tal propuesta;
- b) en la negociación y la celebración de cualquier acuerdo que tenga por objeto enmendar el tratado.

3. Todo Estado facultado para llegar a ser parte en el tratado estará también facultado para llegar a ser parte en el tratado en su forma enmendada.

4. El acuerdo en virtud del cual se enmiende el tratado no obligará a ningún Estado que sea ya parte en el tratado pero no llegue a serlo en ese acuerdo; con respecto a tal Estado se aplicará el apartado b) del párrafo 4 del artículo 30.

5. Todo Estado que llegue a ser parte en el tratado después de la entrada en vigor del acuerdo en virtud del cual se enmiende el tratado será considerado, de no haber manifestado ese Estado una intención diferente:

- a) parte en el tratado en su forma enmendada; y
- b) parte en el tratado no enmendado con respecto a toda parte en el tratado que no esté obligada por el acuerdo en virtud del cual se enmiende el tratado.

Artículo 41.— *Acuerdos para modificar tratados multilaterales entre algunas de las partes únicamente*

1. Dos o más partes en un tratado multilateral podrán celebrar un acuerdo que tenga por objeto modificar el tratado únicamente en sus relaciones mutuas:

- a) si la posibilidad de tal modificación está prevista por el tratado; o
- b) si tal modificación no está prohibida por el tratado, a condición de que:
 - i) no afecte al disfrute de los derechos que a las demás partes correspondan en virtud el tratado ni al cumplimiento de sus obligaciones; y
 - ii) no se refiera a ninguna disposición cuya modificación sea incompatible con la consecución efectiva del objeto y del fin del tratado en su conjunto.

2. Salvo que en el caso previsto en el apartado a) del párrafo 1 el tratado disponga otra cosa, las partes interesadas deberán notificar a las demás partes su intención de celebrar el acuerdo y la modificación del tratado en que ese acuerdo se disponga.

**PARTE V. NULIDAD, TERMINACION Y SUSPENSION
DE LA APLICACION DE LOS TRATADOS
SECCION I. DISPOSICIONES GENERALES**

Artículo 42.— Validez y continuación en vigor de los tratados

1. La validez de un tratado o del consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado no podrá ser impugnada sino mediante la aplicación de la presente Convención.

2. La terminación de un tratado, su denuncia o el retiro de una parte no podrán tener lugar sino como resultado de la aplicación de las disposiciones del tratado o de la presente Convención. La misma norma se aplicará a la suspensión de la aplicación de un tratado.

Artículo 43.— Obligaciones impuestas por el derecho internacional independientemente de un tratado

La nulidad, terminación o denuncia de un tratado, el retiro de una de las partes o la suspensión de la aplicación del tratado, cuando resulten de la aplicación de la presente Convención o de las disposiciones del tratado, no menoscabarán en nada el deber de un Estado de cumplir toda obligación enunciada en el tratado a la que esté sometido en virtud del derecho internacional independientemente de ese tratado.

Artículo 44.— Divisibilidad de las disposiciones de un tratado

1. El derecho de una parte, previsto en un tratado o emanado del artículo 56, a denunciar ese tratado retirarse de él o suspender su aplicación no podrá ejercerse sino con respecto a la totalidad del tratado, a menos que el tratado disponga o las partes convengan otra cosa al respecto.

2. Una causa de nulidad o terminación de un tratado, de retiro de una de las partes o de suspensión de la aplicación de un tratado reconocida en la presente Convención no podrá alegarse sino con respecto a la totalidad del tratado, salvo en los casos previstos en los párrafos siguientes o en el artículo 60.

3. Si la causa se refiere sólo a determinadas cláusulas, no podrá alegarse sino con respecto a esas cláusulas cuando:

a) dichas cláusulas sean separables del resto del tratado en lo que respecta a su aplicación;

b) se desprenda del tratado o conste de otro modo que la aceptación de esas cláusulas no ha constituido para la otra parte o las otras partes en el tratado una base esencial de su consentimiento en obligarse por el tratado en su conjunto, y

c) la continuación del cumplimiento del resto del tratado no sea injusta.

4. En los casos previstos en los artículos 49 y 50, el Estado facultado para alegar el dolo o la corrupción podrá hacerlo en lo que respecta a la totalidad del tratado o, en el caso previsto en el párrafo 3, en lo que respecta a determinadas cláusulas únicamente.

5. En los casos previstos en los artículos 51, 52 y 53 no se admitirá la división de las disposiciones del tratado.

Artículo 45.— Pérdida del derecho a alegar una causa de nulidad, terminación, retiro o suspensión de la aplicación de un tratado

Un Estado no podrá ya alegar una causa para anular un tratado, darlo por terminado, retirarse de él o suspender su aplicación con arreglo a lo dispuesto en los artículos 46 a 50

o en los artículos 60 y 62 si, después de haber tenido conocimiento de los hechos, este Estado:

a) ha convenido expresamente en que el tratado es válido, permanece en vigor o continúa en aplicación, según el caso, o

b) se ha comportado de tal manera que debe considerarse que ha dado su aquiescencia a la validez del tratado o a su continuación en vigor o en aplicación, según el caso.

SECCION 2. NULIDAD DE LOS TRATADOS

Artículo 46.— Disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados

1. El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

Artículo 47.— Restricción específica de los poderes para manifestar el consentimiento de un Estado

Si los poderes de un representante para manifestar el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado determinado han sido objeto de una restricción específica, la inobservancia de esa restricción por tal representante no podrá alegarse como vicio del consentimiento manifestado por él, a menos que la restricción haya sido notificada, con anterioridad a la manifestación de este consentimiento, a los demás Estados negociadores.

Artículo 48.— Error

1. Un Estado podrá alegar un error en un tratado como vicio de su consentimiento en obligarse por el tratado si el error se refiere a un hecho o a una situación cuya existencia diera por supuesta ese Estado en el momento de la celebración del tratado y constituyera una base esencial de su consentimiento en obligarse por el tratado.

2. El párrafo 1 no se aplicará si el Estado de que se trate contribuyó con su conducta al error o si las circunstancias fueron tales que hubiera quedado advertido de la posibilidad de error.

3. Un error que concierna sólo a la redacción del texto de un tratado no afectará a la validez de éste; en tal caso se aplicará el artículo 79.

Artículo 49.— Dolo

Si un Estado ha sido inducido a celebrar un tratado por la conducta fraudulenta de otro Estado negociador, podrá alegar el dolo como vicio de su consentimiento en obligarse por el tratado.

Artículo 50.— Corrupción del representante de un Estado

Si la manifestación del consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado ha sido obtenida mediante la corrupción de su representante, efectuada directa o indirectamente por

otro Estado negociador, aquel Estado podrá alegar esa corrupción como vicio de su consentimiento en obligarse por el tratado.

Artículo 51.— Coacción sobre el representante de un Estado

La manifestación del consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado que haya sido obtenida por coacción sobre su representante mediante actos o amenazas dirigidos contra él carecerá de todo efecto jurídico.

Artículo 52.— Coacción sobre un Estado por la amenaza o el uso de la fuerza

Es nulo todo tratado cuya celebración se haya obtenido por la amenaza o el uso de la fuerza en violación de los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas.

Artículo 53.— Tratados que están en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general (ius cogens)

Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter.

**SECCION 3. TERMINACION DE LOS TRATADOS
Y SUSPENSION DE SU APLICACION**

Artículo 54.— Terminación de un tratado o retiro de él en virtud de sus disposiciones o por consentimiento de las partes

La terminación de un tratado o el retiro de una parte podrán tener lugar:

- a) conforme a las disposiciones del tratado, o
- b) en cualquier momento, por consentimiento de todas las partes después de consultar a los demás Estados contratantes.

Artículo 55.— Reducción del número de partes en un tratado multilateral a un número inferior al necesario para su entrada en vigor

Un tratado multilateral no terminará por el solo hecho de que el número de partes llegue a ser inferior al necesario para su entrada en vigor, salvo que el tratado disponga otra cosa.

Artículo 56.— Denuncia o retiro en el caso de que el tratado no contenga disposiciones sobre la terminación, la denuncia o el retiro

1. Un tratado que no contenga disposiciones sobre su terminación ni prevea la denuncia o el retiro del mismo, no podrá ser objeto de denuncia o de retiro a menos:

- a) que conste que fue intención de las partes admitir la posibilidad de denuncia o de retiro; o
- b) que el derecho de denuncia o de retiro pueda inferirse de la naturaleza del tratado.

2. Una parte deberá notificar con doce meses por lo menos de antelación u intención de denunciar un tratado o de retirarse de él conforme al párrafo 1.

Artículo 57.— Suspensión de la aplicación de un tratado en virtud de sus disposiciones o por consentimiento de las partes

La aplicación de un tratado podrá suspenderse con respecto a todas las partes o a una parte determinada:

- a) conforme a las disposiciones del tratado, o
- b) en cualquier momento, por consentimiento de todas las partes previa consulta en los demás Estados contratantes.

Artículo 58.— Suspensión de la aplicación de un tratado multilateral por acuerdo entre algunas de las partes únicamente

1. Dos o más partes de un tratado multilateral podrán celebrar un acuerdo que tenga por objeto suspender la aplicación de disposiciones del tratado, temporalmente y sólo en sus relaciones mutuas:

- a) si la posibilidad de tal suspensión está prevista por el tratado; o
- b) si tal suspensión no está prohibida por el tratado, a condición de que:
 - i) no afecte al disfrute de los derechos que a las demás partes correspondan en virtud del tratado ni al cumplimiento de sus obligaciones; y
 - ii) no sea incompatible con el objeto y el fin del tratado.

2. Salvo que en el caso previsto en el apartado a) del párrafo 1 el tratado disponga otra cosa, las partes interesadas deberán notificar a las demás partes su intención de celebrar el acuerdo y las disposiciones del tratado cuya aplicación se proponen suspender.

Artículo 59.— Terminación de un tratado o suspensión de su aplicación implícitas como consecuencia de la celebración de un tratado posterior

1. Se considerará que un tratado ha terminado si todas las partes en él celebran ulteriormente un tratado sobre la misma materia y:

- a) se desprende del tratado posterior o consta de otro modo que ha sido intención de las partes que la materia se rija por este tratado; o
- b) las disposiciones del tratado posterior son hasta tal punto incompatibles con las del tratado anterior que los dos tratados no pueden aplicarse simultáneamente.

2. Se considerará que la aplicación del tratado anterior ha quedado únicamente suspendida si se desprende del tratado posterior o consta de otro modo que tal ha sido la intención de las partes.

Artículo 60.— Terminación de un tratado o suspensión de su aplicación como consecuencia de su violación

1. Una violación grave de un tratado bilateral por una de las partes facultará a la otra parte para alegar la violación como causa para dar por terminado el tratado o para suspender su aplicación total o parcialmente.

2. Una violación grave de un tratado multilateral por una de las partes facultará:

- a) a las otras partes, procediendo por acuerdo unánime, para suspender la aplicación del tratado total o parcialmente o darlo por terminado, sea:

- i) en las relaciones entre ellas y el estado autor de la violación; o
 - ii) entre todas las partes:
 - b) a una parte especialmente perjudicada por la violación, para alegar esta como causa para suspender la aplicación del tratado total o parcialmente en las relaciones entre ella y el Estado autor de la violación;
 - c) a cualquier parte, que no sea el Estado autor de la violación, para alegar la violación como causa para suspender la aplicación del tratado total o parcialmente con respecto a sí misma, si el tratado es de tal índole que una violación grave de sus disposiciones por una parte modifica radicalmente la situación de cada parte con respecto a la ejecución ulterior de sus obligaciones en virtud del tratado.
3. Para los efectos del presente artículo, constituirán violación grave de un tratado:
- a) un rechazo del tratado no admitido por la presente Convención; o
 - b) la violación de una disposición esencial para la consecución del objeto o del fin del tratado.
4. Los precedentes párrafos se entenderán sin perjuicio de las disposiciones del tratado aplicables en caso de violación.
5. Lo previsto en los párrafos 1 a 3 no se aplicará a las disposiciones relativas a la protección de la persona humana contenidas en tratados de carácter humanitario, en particular a las disposiciones que prohíben toda forma de represalias con respecto a las personas protegidas por tales tratados.

Artículo 61.— Imposibilidad subsiguiente de cumplimiento

1. Una parte podrá alegar la imposibilidad de cumplir un tratado como causa para darlo por terminado o retirarse de él si esa imposibilidad resulta de la desaparición o destrucción definitivas de un objeto indispensable para el cumplimiento del tratado. Si la imposibilidad es temporal podrá alegarse únicamente como causa para suspender la aplicación del tratado.
2. La imposibilidad de cumplimiento no podrá alegarse por una de las partes como causa para dar por terminado un tratado, retirarse de él o suspender su aplicación si resulta de una violación, por la parte que la alegue, de una obligación nacida del tratado o de toda otra obligación internacional con respecto a cualquier otra parte en el tratado.

Artículo 62.— Cambio fundamental en las circunstancias

Un cambio fundamental en las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes que no fue previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado el tratado o retirarse de él, a menos que:

- a) la existencia de esas circunstancias constituyera una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado, y
- b) ese cambio tenga por efecto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado.

2. Un cambio fundamental en las circunstancias no podrá alegarse como causa para dar por terminado un tratado o retirarse de él:

- a) si el tratado establece una frontera; o
- b) si el cambio fundamental resulta de una violación, por la parte que lo alega, de una obligación nacida del tratado o de toda obligación internacional con respecto a cualquier otra parte en el tratado.

3. Cuando, con arreglo a lo dispuesto en los párrafos precedentes, una de las partes pueda

alegar un cambio fundamental en las circunstancias como causa para dar por terminado un tratado o para retirarse de él, podrá también alegar ese cambio como causa para suspender la aplicación del tratado.

Artículo 63.— Ruptura de relaciones diplomáticas o consulares

La ruptura de relaciones diplomáticas o consulares entre partes en un tratado no afectará a las relaciones jurídicas establecidas entre ellas por el tratado, salvo en la medida en que la existencia de relaciones diplomáticas o consulares sea indispensable para la aplicación del tratado.

Artículo 64.— Aparición de una nueva norma imperativa de derecho internacional general (ius cogens)

Si surge una nueva norma imperativa de derecho internacional general, todo tratado existente que esté en oposición con esa norma se convertirá en nulo y terminará.

SECCION 4. PROCEDIMIENTO

Artículo 65.— Procedimiento que deberá seguirse con respecto a la nulidad o terminación de un tratado, el retiro de una parte o la suspensión de la aplicación de un tratado

1. La parte que, basándose en las disposiciones de la presente Convención, alegue un vicio de su consentimiento en obligarse por un tratado o una causa para impugnar la validez de un tratado, darlo por terminado, retirarse de él o suspender su aplicación, deberá notificar a las demás partes su pretensión. En la notificación habrá de indicarse la medida que se proponga adoptar con respecto al tratado y las razones en que ésta se funde.

2. Si, después de un plazo que, salvo en casos de especial urgencia, no habrá de ser inferior a tres meses contados desde la recepción de la notificación, ninguna parte ha formulado objeciones, la parte que haya hecho la notificación podrá adoptar en la forma prescrita en el artículo 67 la medida que haya propuesto.

3. Si, por el contrario, cualquiera de las demás partes ha formulado una objeción, las partes deberán buscar una solución por los medios indicados en el artículo 33 de la Carta de las Naciones Unidas.

4. Nada de lo dispuesto en los párrafos precedentes afectará a los derechos a las obligaciones de las partes que se deriven de cualesquiera disposiciones en vigor entre ellas respecto de la solución de controversias.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 45, el hecho de que un Estado no haya efectuado la notificación prescrita en el párrafo 1 no le impedirá hacerla en respuesta a otra parte que pida el cumplimiento del tratado o alegue su violación.

Artículo 66.— Procedimientos de arreglo judicial, de arbitraje y de conciliación

Si, dentro de los doce meses siguientes a la fecha en que se haya formulado la objeción, no se ha llegado a ninguna solución conforme al párrafo 3 del artículo 65, se seguirán los procedimientos siguientes:

a) cualquiera de las partes en una controversia relativa a la aplicación o la interpretación del artículo 33 o el artículo 64 podrá, mediante solicitud escrita, someterla a la decisión de

la Corte Internacional de Justicia a menos que las partes convengan de común acuerdo someter la controversia al arbitraje;

b) cualquiera de las partes en una controversia relativa a la aplicación o la interpretación de cualquiera de los restantes artículos de la parte V de la presente Convención podrá iniciar el procedimiento indicado en el anexo de la Convención presentando al Secretario general de las Naciones Unidas una solicitud a tal efecto.

Artículo 67.— Instrumentos para declarar la nulidad de un tratado, darlo por terminado, retirarse de él o suspender su aplicación

1. La notificación prevista en el párrafo 1 del artículo 65 habrá de hacerse por escrito.

2. Todo acto encaminado a declarar la nulidad de un tratado, darlo por terminado, retirarse de él o suspender su aplicación de conformidad con las disposiciones del tratado o de los párrafos 2 ó 3 del artículo 65, se hará constar en un instrumento que será comunicado a las demás partes. Si el instrumento no está firmado por el Jefe del Estado, el Jefe de Gobierno o el Ministro de Relaciones Exteriores el representante del Estado que lo comunique podrá ser invitado a presentar sus plenos poderes.

Artículo 68.— Revocación de las notificaciones y de los instrumentos previstos en los artículos 65 y 67

Las notificaciones o los instrumentos previstos en los artículos 65 y 67 podrán ser revocados en cualquier momento antes de que surtan efecto.

SECCION 5. CONSECUENCIAS DE LA NULIDAD, LA TERMINACION O LA SUSPENSION DE LA APLICACION DE UN TRATADO

Artículo 69.— Consecuencias de la nulidad de un tratado

1. Es nulo un tratado cuya nulidad quede determinada en virtud de la presente Convención. Las disposiciones de un tratado nulo carecen de fuerza jurídica.

2. Si no obstante se han ejecutado actos basándose en tal tratado:

a) toda parte podrá exigir de cualquier otra parte que en la medida de lo posible establezca en sus relaciones mutuas la situación que habría existido si no se hubieran ejecutado esos actos;

b) los actos ejecutados de buena fe antes de que se haya alegado la nulidad no resultarán ilícitos por el solo hecho de la nulidad del tratado.

3. En los casos comprendidos en los artículos 49, 50 ó 52, no se aplicará el párrafo 2 con respecto a la parte a la que sean imputables el dolo, el acto de corrupción o la coacción.

4. En caso de que el consentimiento de un Estado determinado en obligarse por un tratado multilateral esté viciado, las normas precedentes se aplicarán a las relaciones entre ese Estado y las partes en el tratado.

Artículo 70.— Consecuencias de la terminación de un tratado

Salvo que el tratado disponga o las partes convengan otra cosa al respecto, la terminación de un tratado en virtud de sus disposiciones o conforme a la presente Convención:

a) eximirá a las partes de la obligación de seguir cumpliendo el tratado;

b) no afectará a ningún derecho, obligación o situación jurídica de las partes creados por la ejecución del tratado antes de su terminación.

2. Si un Estado denuncia un tratado multilateral o se retira de él, se aplicará el párrafo 1 a las relaciones entre ese Estado y cada una de las demás partes en el tratado desde la fecha en que surta efectos tal denuncia o retiro.

Artículo 71.— *Consecuencias de la nulidad de un tratado que esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general*

1. Cuando un tratado sea nulo en virtud del artículo 53, las partes deberán:

a) eliminar en lo posible las consecuencias de todo acto que se haya ejecutado basándose en una disposición que esté en oposición con la norma imperativa de derecho internacional general, y

b) ajustar sus relaciones mutuas a la norma imperativa del derecho internacional general.

2. Cuando un tratado se convierta en nulo y termine en virtud del artículo 64, la terminación del tratado:

a) eximirá a las partes de toda obligación de seguir cumpliendo el tratado;

b) no afectará a ningún derecho, obligación o situación jurídica de las partes creados por la ejecución del tratado antes de su terminación; sin embargo, esos derechos, obligaciones o situaciones podrán en adelante mantenerse únicamente en la medida en que su mantenimiento no esté por sí mismo en oposición con la nueva norma imperativa de derecho internacional general.

Artículo 72.— *Consecuencias de la suspensión de la aplicación de un tratado*

1. Salvo que el tratado disponga o las partes convengan otra cosa al respecto, la suspensión de la aplicación de un tratado basada en sus disposiciones o conforme a la presente Convención:

a) eximirá a las partes entre las que se suspenda la aplicación del tratado de la obligación de cumplirlo en sus relaciones mutuas durante el período de suspensión.

b) no afectará de otro modo a las relaciones jurídicas que el tratado haya establecido entre las partes.

2. Durante el período de suspensión las partes deberán abstenerse de todo acto encaminado a obstaculizar la reanudación de la aplicación del tratado.

PARTE VI. DISPOSICIONES DIVERSAS

Artículo 73.— *Casos de sucesión de Estados, de responsabilidad de un Estado o de ruptura de hostilidades*

Las disposiciones de la presente convención no prejuzgarán ninguna cuestión que con relación a un tratado pueda surgir como consecuencia de una sucesión de Estados, de la responsabilidad internacional de un Estado o de la ruptura de hostilidades entre Estados.

Artículo 74.— *Relaciones diplomáticas o consulares y celebración de tratados*

La ruptura o la ausencia de relaciones diplomáticas o consulares entre dos o más Estados no impedirá la celebración de tratados entre dichos Estados. Tal celebración por sí misma no prejuzgará acerca de la situación de las relaciones diplomáticas o consulares.

Artículo 75.— Caso de un Estado agresor

Las disposiciones de la presente Convención se entenderán sin perjuicio de cualquier obligación que pueda originarse con relación a un tratado para un Estado agresor como consecuencia de medidas adoptadas conforme a la Carta de las Naciones Unidas con respecto a la agresión de tal Estado.

PARTE VII. DEPOSITARIOS, NOTIFICACIONES, CORRECCIONES Y REGISTRO**Artículo 76.— Depositarios de los tratados**

1. La designación del depositario de un tratado podrá efectuarse por los Estados negociadores en el tratado mismo o de otro modo. El depositario podrá ser uno o más Estados, una organización internacional o el principal funcionario administrativo de tal organización.

2. Las funciones del depositario de un tratado son de carácter internacional y el depositario está obligado a actuar imparcialmente en el desempeño de ellas. En particular, el hecho de que un tratado no haya entrado en vigor entre algunas de las partes o de que haya surgido una discrepancia entre un Estado y un depositario acerca del desempeño de las funciones de éste no afectará a esa obligación del depositario.

Artículo 77.— Funciones de los depositarios

1. Salvo que el tratado disponga o los Estados contratantes convengan otra cosa al respecto, las funciones del depositario comprenden en particular las siguientes:

- a) custodiar el texto original del tratado y los plenos poderes que se le hayan remitido;
- b) extender copias certificadas conformes del texto original y preparar todos los demás textos del tratado en otros idiomas que puedan requerirse en virtud del tratado y transmitirlos a las partes en el tratado y a los Estados facultados para llegar a serlo;
- c) recibir las firmas del tratado y recibir y custodiar los instrumentos, notificaciones y comunicaciones relativos a éste;
- d) examinar si una firma, un instrumento o una notificación o comunicación relativos al tratado están en debida forma y, de ser necesario, señalar el caso a la atención del Estado de que se trate;
- e) informar a las partes en el tratado y a los Estados facultados para llegar a serlo de los actos, notificaciones y comunicaciones relativos al tratado;
- f) informar a los Estados facultados para llegar a ser partes en el tratado de la fecha en que se haya recibido o depositado el número de firmas o de instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión necesario para la entrada en vigor del tratado;
- g) registrar el tratado en la Secretaría de las Naciones Unidas;
- h) desempeñar las funciones especificadas en otras disposiciones de la presente Convención.

2. De surgir alguna discrepancia entre un Estado y el depositario acerca del desempeño de las funciones de éste, el depositario señalará la cuestión a la atención de los Estados signatarios y de los Estados contratantes o, si corresponde, del órgano competente de la organización internacional interesada.

Artículo 78.— Notificaciones y comunicaciones

Salvo cuando el tratado o la presente Convención dispongan otra cosa al respecto, una

notificación o comunicación que debe hacer cualquier Estado en virtud de la presente Convención:

- a) deberá ser transmitida, si no hay depositario, directamente a los Estados a que esté destinada, o, si hay depositario, a éste;
- b) sólo se entenderá que ha quedado hecha por el Estado de que se trate cuando haya sido recibida por el Estado al que fue transmitida, o, en su caso por el depositario;
- c) si ha sido transmitida a un depositario, sólo se entenderá que ha sido recibida por el Estado al que estaba destinada cuando éste haya recibido del depositario la información prevista en el apartado 3) del párrafo 1 del artículo 77.

Artículo 79.— Corrección de errores en textos o en copias certificadas conformes de los tratados

1. Cuando, después de la autentificación del texto de un tratado, los Estados signatarios y los Estados contratantes adviertan de común acuerdo que contiene un error, éste, a menos que tales Estados decidan proceder a su corrección de otro modo, será corregido:

- a) introduciendo la corrección pertinente en el texto y haciendo que sea rubricada por representantes autorizados en debida forma;
- b) formalizando un instrumento o canjeando instrumentos en los que se haga constar la corrección que se haya acordado hacer; o
- c) formalizando, por el mismo procedimiento empleado para el texto original, un texto corregido de todo el tratado.

2. En el caso de un tratado para el que haya depositario, éste notificará a los Estados signatarios y a los Estados contratantes el error y la propuesta de corregirlo y fijará un plazo adecuado para hacer objeciones a la corrección propuesta. A la expiración del plazo fijado:

- a) si no se ha hecho objeción alguna, el depositario efectuará y rubricará la corrección en el texto, extenderá un acta de rectificación del texto y comunicará copia de ella a las partes en el tratado y a los Estados facultados para llegar a serlo;
- b) si se ha hecho una objeción, el depositario comunicará la objeción a los Estados signatarios y a los estados contratantes.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán también cuando el texto de un tratado haya sido autentificado en dos o más idiomas y se advierta una falta de concordancia que los Estados signatarios y los Estados contratantes convengan en que debe corregirse.

4. El texto corregido sustituirá "ab initio" al texto defectuoso, a menos que los Estados signatarios y los Estados contratantes decidan otra cosa al respecto.

5. La corrección del texto de un tratado que haya sido registrado será notificada a la Secretaría de las Naciones Unidas.

6. Cuando se descubra un error en una copia certificada conforme de un tratado, el depositario extenderá un acta en la que hará constar la rectificación y comunicará copia de ella a los Estados signatarios y a los estados contratantes.

Artículo 80.— Registro y publicación de los tratados

1. Los tratados, después de su entrada en vigor, se transmitirán a la Secretaría de las Naciones Unidas para su registro o archivo e inscripción, según el caso, y para su publicación.

2. La designación de un depositario constituirá la autorización para que éste realice los actos previstos en el párrafo precedente.

PARTE VIII. DISPOSICIONES FINALES

Artículo 81.— Firma

La presente Convención estará abierta a la firma de todos los Estados Miembros de las Naciones Unidas o miembros de algún organismo especializado o del Organismo Internacional de Energía Atómica, así como de todo Estado parte en el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia y de cualquier otro Estado invitado por la Asamblea General de las Naciones Unidas a ser parte en la Convención, de la manera siguiente: Hasta el 30 de noviembre de 1969, en el Ministerio Federal de Relaciones Exteriores de la República de Austria, y, después, hasta el 30 de abril de 1970, en la Seda de las Naciones Unidas de Nueva York.

Artículo 82.— Ratificación

La presente Convención está sujeta a ratificación. Los instrumentos de ratificación se depositarán en poder del Secretario general de las Naciones Unidas.

Artículo 83.— Adhesión

La presente Convención quedará abierta a la adhesión de todo Estado perteneciente a una de las categorías mencionadas en el artículo 81. Los instrumentos de adhesión se depositarán en poder del Secretario general de las Naciones Unidas.

Artículo 84.— Entrada en vigor

1. La presente Convención entrará en vigor el trigésimo día a partir de la fecha en que haya sido depositado el trigésimo quinto instrumento de ratificación o de adhesión.

2. Para cada Estado que ratifique la Convención o se adhiera a ella después de haber sido depositado el trigésimo quinto instrumento de ratificación o de adhesión, la Convención entrará en vigor el trigésimo día a partir de la fecha en que tal Estado haya depositado su instrumento de ratificación o de adhesión.

Artículo 85.— Textos auténticos

El original de la presente Convención, cuyos textos en chino, español, francés, inglés y ruso son igualmente auténticos, será depositado en poder del Secretario General de las Naciones Unidas.

El testimonio de lo cual, los plenipotenciarios infrascritos, debidamente autorizados por sus respectivos Gobiernos, han firmado la presente Convención.

Hecha en Viena, el día 23 de mayo de 1969.

ANEXO

1. El Secretario general de las Naciones Unidas establecerá y mantendrá una lista de amigables componedores integrada por juristas calificados. A tal efecto, se invitará a todo Estado que sea miembro de las Naciones Unidas o parte en la presente Convención a que designe dos amigables componedores: los nombres de las personas así designadas constituirán la lista. La designación de los amigables componedores, entre ellos los designados para cubrir una vacante accidental, se hará para un período de cinco años renovable. Al

expirar el período para el cual hayan sido designados, los amigables componedores continuarán desempeñando las funciones para las cuales hayan sido elegidos con arreglo al párrafo siguiente.

2. Cuando haya presentado una solicitud, conforme al artículo 66, al Secretario general, éste someterá la controversia a una comisión de conciliación, compuesta en la forma siguiente:

El Estado o los Estados que constituyan una de las partes en la controversia nombrarán:

a) un amigable componedor, de la nacionalidad de ese Estado o de uno de esos Estados, elegido o no de la lista mencionada en el párrafo 1, y

b) un amigable componedor que no tenga la nacionalidad de ese Estado ni de ninguno de esos Estados, elegido de la lista.

El Estado o los Estados que constituyan la otra parte en la controversia nombrarán dos amigables componedores de la misma manera. Los cuatro amigables componedores elegidos por las partes deberán ser nombrados dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que el Secretario general haya recibido la solicitud.

Los cuatro amigables componedores, dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se haya efectuado el último de sus nombramientos, nombrarán un quinto amigable componedor, elegido de la lista, que será Presidente.

Si el nombramiento del Presidente o de cualquiera de los demás amigables componedores no se hubiere realizado en el plazo antes prescrito para ello, lo efectuará el Secretario general dentro de los sesenta días siguientes a la expiración de ese plazo. El Secretario general podrá nombrar Presidente a una de las personas de la lista o a uno de los miembros de la Comisión de Derecho Internacional. Cualquiera de los plazos en los cuales deban efectuarse los nombramientos podrá prorrogarse por acuerdo de las partes en la controversia.

Toda vacante deberá cubrirse en la forma prescrita para el nombramiento inicial.

3. La Comisión de Conciliación fijará su propio procedimiento. La Comisión, previo consentimiento de las partes en la controversia, podrá invitar a cualquiera de las partes en el tratado a exponerle sus opiniones verbalmente o por escrito. Las decisiones y recomendaciones de la Comisión se adoptarán por mayoría de votos de sus cinco miembros.

4. La Comisión podrá señalar a la atención de las partes en la controversia todas las medidas que puedan facilitar una solución amistosa.

5. La Comisión oír a las partes, examinará las pretensiones y objeciones, y hará propuestas a las partes con miras a que lleguen a una solución amistosa de la controversia.

6. La Comisión presentará su informe dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su constitución. El informe se depositará en poder del Secretario general y se transmitirá a las partes en la controversia. El informe de la Comisión, incluidas cualesquiera conclusiones que en él se indiquen en cuanto a los hechos y a las cuestiones de derecho, no obligará a las partes ni tendrá otro carácter que el de enunciado de recomendaciones presentadas a las partes para su consideración, a fin de facilitar una solución amistosa de la controversia.

7. El Secretario general proporcionará a la Comisión la asistencia y facilidades que necesite. Los gastos de la Comisión serán sufragados por la Organización de las Naciones Unidas.

SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES

DECRETO promulgatorio del convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta.

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

CARLOS SALINAS DE GORTARI, PRESIDENTE DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, a sus habitantes, sabed:

Por Plenipotenciarios debidamente autorizados para tal efecto, se firmó en la ciudad de Ottawa, el día ocho del mes de abril del año de mil novecientos noventa y uno, el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, cuyo texto y forma en español constan en la copia certificada adjunta.

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

El Canje de Notas diplomáticas previsto en el Artículo 28 del Convenio, se efectuó en la ciudad de Ottawa los días veintinueve del mes de agosto del año de mil novecientos noventa y uno y once del mes de mayo del año de mil novecientos noventa y dos.

Por lo tanto, para su debida observancia, en cumplimiento de lo dispuesto por la Fracción Primera del Artículo Ochenta y Nueve de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos promulgo el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, a los diez días del mes de julio de mil novecientos noventa y dos.- Carlos Salinas de Gortari.- Rúbrica.- El Secretario de Relaciones Exteriores, Fernando Solana.- Rúbrica.

EL C. EMB. ANDRES ROZENTAL, SUBSECRETARIO DE RELACIONES EXTERIORES,

CERTIFICA:

Que en los archivos de esta Secretaría obra el original correspondiente a México del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, suscrito en la ciudad

de Ottawa, el día ocho del mes de abril del año de mil novecientos noventa y uno, cuyo texto y forma en español son los siguientes:

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

El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá, deseando concluir un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, han acordado lo siguiente:

I. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

ARTICULO 1

Ambito subjetivo

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

ARTICULO 2

Impuestos Comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

- a) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos:
 - el impuesto sobre la renta, establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta; y
 - el impuesto al activo, establecido en la Ley del Impuesto al Activo; (en adelante denominados el "impuesto mexicano");
- b) en el caso de Canadá:
 - los impuestos establecidos por el Gobierno de Canadá bajo el Estatuto del Impuesto sobre la Renta; (en adelante denominados el "impuesto canadiense").

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

II. DEFINICIONES

ARTICULO 3

Definiciones Generales

1. En el presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:
 - a) el término "México", significa los Estados Unidos Mexicanos;
 - b) el término "Canadá", en sentido geográfico, significa el territorio de Canadá;
 - c) los términos "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan, según sea el caso, los Estados Unidos Mexicanos o Canadá;
 - d) el término "persona" comprende las personas físicas, las sucesiones, los fideicomisos, las sociedades, las asociaciones y cualquier otra agrupación de personas;
 - e) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos; en francés, el término "société" también significa una sociedad en los términos de la legislación canadiense;
 - f) la expresión "autoridad competente" significa:
 - (i) en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
 - (ii) en el caso de Canadá, el Ministro de Renta Nacional o su representante autorizado;
 - g) el término "impuesto" significa el impuesto mexicano o canadiense, según sea el caso;
 - h) el término "nacional" significa:
 - (i) cualquier persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante;
 - (ii) cualquier persona moral, sociedad de personas y asociación constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante;
 - i) el término "tráfico internacional" relacionado con un residente de un Estado

Contratante, significa cualquier viaje de un buque o aeronave para transportar pasajeros o mercancía (sea o no explotado o utilizado por ese residente), salvo cuando el propósito principal del viaje sea el de transportar pasajeros o mercancías entre lugares ubicados en el otro Estado Contratante.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, en todo momento, cualquier término o expresión no definidos en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento se le atribuya por la legislación de este Estado para los efectos de los impuestos que son objeto del Convenio.

ARTICULO 4

Residente

1. A los efectos del presente Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa:
 - a) 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, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga;
 - b) el Gobierno de este Estado, o una subdivisión política o entidad local del mismo, o cualquier agencia u organismo de dicho Gobierno, subdivisión política o entidad.
2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
 - a) la 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 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) en cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el asunto de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, de común acuerdo, harán lo posible por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En ausencia de este acuerdo, dicha persona será considerada fuera del ámbito de aplicación de los Artículos 6 a 21, inclusive, y del Artículo 23.

ARTICULO 5

Establecimiento Permanente

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un residente de un Estado Contratante realiza toda o parte de su actividad.

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

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. 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 continúan durante un período superior a seis meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" en relación a un residente de un Estado Contratante, no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente;
- b) el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de que sean transformados por otra persona;

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

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 similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para el residente;

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 preparatorio o auxiliar.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al cual se le aplica el párrafo 7- actúe por cuenta de un residente de un Estado Contratante y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre del residente, se considerará que dicho residente tiene un establecimiento permanente en este otro Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta del residente, 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, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante, distinto de un agente que goce de un estatuto independiente al que se aplique el párrafo 7, que sea su empleado o que realice actividades en este otro Estado.

7. No se considera que un residente de un Estado Contratante tiene un establecimiento

permanente en el otro Estado Contratante por el solo hecho de que realice actividades en este otro Estado 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. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal residente, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. 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.

III. TRIBUTACION DE LAS DISTINTAS CLASES DE RENTA

ARTICULO 6

Rentas Inmobiliarias

1. 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.

2. Para los efectos del presente Convenio la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la legislación impositiva del Estado Contratante en el que los bienes en cuestión estén situados e incluirá cualquier derecho de opción u otro derecho similar respecto de los mismos bienes. Dicha expresión 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 y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles, así como a la renta derivada de la enajenación de dicha propiedad.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles utilizados para desarrollar activi-

dades empresariales o para el ejercicio de trabajos independientes.

ARTICULO 7

Beneficios de las Empresas

1. Los beneficios de un residente de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el residente realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si el residente realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios del residente pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente. Cuando una sociedad 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 de establecimiento permanente, los beneficios derivados de dichas enajenaciones serán atribuibles a este establecimiento permanente. Sin embargo, los beneficios provenientes de dichas enajenaciones no serán atribuibles a este establecimiento permanente si la sociedad demuestra que tales enajenaciones se realizaron con un propósito distinto al de obtener un beneficio de las disposiciones del presente Convenio.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando un residente de un Estado Contratante realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una persona distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con el residente y con todas las demás personas.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos en 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. 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 persona 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 un banco, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente.

4. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente de una persona por el sólo hecho de que éste compre bienes o mercancías para la persona.

5. A los efectos de los párrafos anteriores, 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 de otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos del Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

ARTICULO 6

Transportación Marítima y Aérea

1. Los beneficios de un residente de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1 y del Artículo 7, los beneficios provenientes de la explotación de buques o aeronaves, utilizados principalmente para transportar pasajeros o bienes exclusivamente entre lugares ubicados en un Estado Contratante podrán ser sometidos a imposición en este Estado.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplican también a los beneficios a que se refieren dichos párrafos que obtenga un residente de un Estado Contratante procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

4. En el presente Artículo,

a) el término "beneficios" comprende:

- (i) beneficios, beneficios netos, ingresos brutos e ingresos derivados directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y
- (ii) intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean incidentales a la explotación.

b) el término "explotación de buques o aeronaves" en tráfico internacional por una persona, comprende:

(i) el fletamento o arrendamiento de buques o aeronaves,

(ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, y

(iii) la enajenación de buques, aeronaves, contenedores y equipo relacionado,

por esta persona, siempre que dicho flete, arrendamiento o enajenación sea incidental a la explotación, por esta persona, de buques o aeronaves en tráfico internacional, pero no comprende la transportación por una persona por cualquier otro medio de transporte o la prestación del servicio de alojamiento

ARTICULO 9

Personas Asociadas

1. Cuando

- a) un residente de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de un residente del otro Estado Contratante, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de un residente de un Estado Contratante y de un residente del otro Estado Contratante,

y en uno y otro caso las dos personas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por personas independientes, las rentas o beneficios que habrían sido obtenidos por una de las personas de no existir esas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en las rentas o beneficios de esta persona y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en las rentas o beneficios de un residente de este Estado y someta, en consecuencia, a imposición las rentas o beneficios sobre los cuales un residente del otro Estado Contratante ha sido sometido a imposición en este otro Estado y los montos así incluidos son rentas o beneficios que habrían sido realizados por la persona del primer Estado si las condiciones, convenidas entre las dos personas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos personas independientes, este otro Estado cuando acuerde la inclusión, procederá al ajuste correspondiente del monto del impuesto cobrado sobre esas rentas o beneficios. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, y las autoridades

competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente cuando sea necesario.

3. Un Estado Contratante no modificará las rentas o beneficios de una persona que se encuentre en los supuestos a que se refiere el párrafo 1, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación nacional y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del año en el que las rentas o beneficios se hubieran obtenido, de no haber existido las condiciones a que se refiere el párrafo 1.

4. Las disposiciones de los párrafos 2 y 3 no se aplicarán en el caso de fraude, culpa o negligencia.

ARTICULO 10

Dividendos

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

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

- a) 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que pague los dividendos;
- b) 15% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

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

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

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un estableci-

miento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

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

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

ARTICULO 11

Intereses

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

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así

exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de los intereses.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2:

- a) los intereses procedentes de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, cuando el beneficiario efectivo de los intereses sea un residente de este otro Estado y la persona que los pague o el perceptor de los mismos sea el Gobierno de uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;
- b) los intereses procedentes de México y pagados a un residente de Canadá que sea el beneficiario efectivo de los mismos, sólo serán sometidos a imposición en Canadá cuando sean pagados respecto de un préstamo a plazo de tres años o más, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado por el "Export Development Corporation"; y
- c) los intereses procedentes de Canadá y pagados a un residente de México que sea el beneficiario efectivo de los mismos, sólo serán sometidos a imposición en México cuando sean pagados respecto de un préstamo a plazo de tres años o más, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C.

4. El término "intereses", empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias y especialmente las rentas de Fondos Públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con tales valores, bonos u obligaciones, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término "intereses" no incluye las rentas a que se refiere el Artículo 8 o el Artículo 10.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vincu-

lado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

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

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

- a) el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convalidado el deudor y el beneficiario efectivo: en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio;
- b) las condiciones (incluyendo la cantidad) del crédito difieran de las que habrían sido acordadas por el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, los intereses podrán someterse a imposición de acuerdo con lo previsto en el párrafo 2 del Artículo 10.

ARTICULO 12

Regalías

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

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

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, las regalías pagadas en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la

producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de las regalías referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para su utilización en relación a la televisión) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.

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

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, de donde proceden las regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las regalías estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

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

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

ARTICULO 13

Ganancias de Capital

1. 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.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que un residente 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 trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa realizada por dicho residente) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional por un residente de un Estado Contratante o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en este Estado Contratante.

4. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de:

- a) acciones (distintas de las acciones cotizadas en bolsa de valores autorizada en el otro Estado) que formen parte de una participación sustancial en el capital accionario de una sociedad residente del otro Estado Contratante, cuyo valor provenga principalmente de bienes inmuebles situados en este otro Estado; o
- b) un derecho a participar sustancialmente en una asociación, fideicomiso o sucesión cuyo valor provenga principalmente de bienes inmuebles ubicados en este otro Estado, pueden someterse a imposición

en este otro Estado. Para los efectos del presente párrafo, el término "bienes inmuebles" comprende las acciones de una sociedad de las mencionadas en el inciso a) o un derecho a participar en una asociación, fideicomiso o sucesión de las mencionadas en el inciso b) pero no comprende cualquier bien, distinto de bienes arrendados, en el que se desarrollen las actividades de la sociedad, asociación fideicomiso o sucesión.

5. Cuando un residente de uno de los Estados Contratantes enajene bienes en el transcurso de una fusión o escisión de sociedades, o de un canje de acciones con motivo de una reorganización de sociedades, y el beneficio, ganancia o renta derivada de dicha enajenación no sea reconocido para efectos de los impuestos sobre la renta en este Estado si se solicita tal tratamiento fiscal por la persona que adquiera los bienes, la autoridad competente del otro Estado Contratante puede acordar, sujeto a los términos y condiciones que considere adecuados dicha autoridad competente, diferir el reconocimiento del beneficio, ganancia o renta en relación a dichos bienes para efectos de los impuestos sobre la renta en este otro Estado hasta el momento y en la forma que se estipule en el acuerdo.

6. Con excepción de lo dispuesto en el Artículo 12 las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

7. Las disposiciones del párrafo 6 no afectan el derecho de un Estado Contratante de exigir, de conformidad a su legislación, un impuesto sobre ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien que obtenga una persona física que sea residente del otro Estado Contratante y que haya sido un residente del Estado mencionado en primer lugar en cualquier momento durante los seis años inmediatos anteriores a la enajenación de los bienes.

ARTICULO 14

Trabajos Independientes

1. 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, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de dichas actividades. Cuando el residente tenga o

haya tenido dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a la base fija. Para los efectos del presente Convenio, un residente de un Estado Contratante se considerará que tiene una base fija en el otro Estado Contratante durante cualquier periodo de doce meses, si el residente permanece en total en ese otro Estado más de ciento ochenta y tres días, en el periodo mencionado.

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

ARTICULO 15

Trabajos Dependientes

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, 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.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, 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 el percceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo de doce meses contados partir del primer día o del último día del año calendario de que se trate y ya sea que:

- a) la remuneración percibida en el otro Estado Contratante en el año calendario de que se trate, no exceda de mil quinientos dólares canadienses (\$1,500) o su equivalente en pesos mexicanos o de la cantidad que, en su caso, se especifique y acuerde mediante el intercambio de notas entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes; o
- b) las remuneraciones se paguen por o en nombre de una persona empleadora que no sea residente del otro Estado, y dicha remuneración no se soporte por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.

3. 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 por un residente de un Estado Contratante, sólo será sometido a imposición en este Estado, a menos que la remuneración se obtenga por un residente del otro Estado Contratante.

ARTICULO 16

Participaciones de Consejeros

1. 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 o de un órgano similar de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares que obtenga un residente de un Estado Contratante en su calidad de empleado en un alto cargo directivo de una sociedad que sea residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

ARTICULO 17

Artistas y Deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, 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, tal como actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado. Cuando un artista del espectáculo o un deportista, residente de un Estado Contratante, obtenga del otro Estado Contratante rentas derivadas de sus actividades personales relacionadas con su notoriedad personal como artista del espectáculo o deportista desarrolladas en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, 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 el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican si se establece que ni el artista o el deportista ni las personas relacionadas con los mismos, participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona a que se refiere dicho párrafo.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican a las rentas derivadas de actividades realizadas en un Estado Contratante, por un residente del otro Estado Contratante en el marco de una visita en el Estado Contratante mencionado en primer lugar, de una organización con fines no lucrativos del otro Estado, siempre que la visita sea sufragada sustancialmente por fondos públicos.

ARTICULO 18

Pensiones y Anualidades

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

2. Las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden también someterse a imposición en el Estado del cual proceden, y de conformidad con la legislación de este Estado. Sin embargo, en el caso de pagos periódicos de pensiones, el impuesto así exigido no excederá del menor de los siguientes:

- a) 15% del monto bruto del pago, y
- b) la tasa determinada en relación al monto del impuesto que el perceptor del pago de otra forma hubiera tenido que pagar en el año, sobre el monto total de pagos periódicos de pensiones percibidas por esa persona física en el año, si dicha persona física fuera residente del Estado Contratante del que procede el pago.

3. Las anualidades distintas de las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden también someterse a imposición en el Estado del que proceden, y de conformidad con la legislación del Estado; pero el impuesto así exigido no excederá del 15% de la parte de la anualidad que está sometida a imposición en este Estado. Para los efectos del presente Convenio, el término "anualidades" significa una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante la vida o durante un número de años específicos, con la obligación de hacer pagos a cambio de una adecuada y total retribución (distinta de servicios prestados), pero no incluye pagos que no sean periódicos o cualquier anualidad cuyo costo haya sido deducible para los efectos de la imposición en el Estado Contratante en el que se haya adquirido la misma.

4. No obstante cualquier disposición en el Convenio:

- a) las pensiones de guerra y las asignaciones (comprendidas las pensiones y las asigna-

ciones pagadas a los veteranos de guerra o pagadas como consecuencia de los daños o heridas sufridos como consecuencia de una guerra) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante, no serán sometidas a imposición en este otro Estado en la medida en que no hubieran sido sometidas a imposición, de haber sido percibidas por un residente del Estado mencionado en primer lugar; y

- b) los alimentos y otros pagos similares procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante, que esté sujeto a imposición en ese Estado en relación a los mismos, sólo serán sometidos a imposición en este otro Estado. Sin embargo, cuando no se permita la deducción o el crédito por los alimentos o pagos similares para los efectos de la imposición en el Estado Contratante en el que dicho pago procede, dichos pagos no serán sometidos a imposición en el otro Estado Contratante.

ARTICULO 19

Funciones Públicas

1. a) Los sueldos, salarios y remuneraciones similares, 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 o a esta subdivisión o entidad en cualquier otro Estado, sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar;

- b) sin embargo, estos sueldos, salarios y 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:

- (i) posee la nacionalidad de este Estado, o
(ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1, no se aplica a las remuneraciones 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.

ARTICULO 20

Estudiantes

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante, un aprendiz 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.

ARTICULO 21

Otras Rentas

1. Sujeto a lo dispuesto por el párrafo 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que sea su origen, no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Sin embargo, cuando dichas rentas sean obtenidas por un residente de un Estado Contratante de fuentes situadas en el otro Estado Contratante, dichas rentas también pueden ser sometidas a imposición en el Estado del que procedan, y de conformidad a la legislación de dicho Estado. Sin embargo, en el caso de rentas de una sucesión o fideicomiso, el impuesto así exigido no excederá del 15% del monto bruto de las rentas, siempre que las rentas estén sometidas a imposición en el Estado Contratante en el que resida el beneficiario efectivo.

IV. METODOS PARA PREVENIR LA DOBLE IMPOSICION

ARTICULO 22

Eliminación de la Doble Imposición.

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

- a) los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y
- b) bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Canadá pagó los dividendos.

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

- a) sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá en relación a la deducción del impuesto pagadero en Canadá del impuesto pagado fuera de Canadá, y a cualquier modificación subsiguiente a dichas disposiciones - que no afecte sus principios generales - y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de México serán deducidos de todo impuesto canadiense pagadero respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias.
- b) sujeto a las disposiciones existentes de la legislación de Canadá en relación a la determinación del excedente exento de una subsidiaria extranjera y a cualquier modificación subsiguiente a dichas disposiciones - que no afecte sus principios generales - para los efectos de calcular el impuesto canadiense, una compañía que sea residente en Canadá se le permitirá deducir en el cálculo de sus rentas imponibles cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México.

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

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

V. DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTICULO 23

No Discriminación

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

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposi-

ción en este otro Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.

3. Nada en este Artículo 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.

4. Las sociedades que sean residentes de un Estado Contratante y 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 sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las sociedades similares del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado.

5. En el presente Artículo, los términos "impuesto" e "imposición" se refieren a los impuestos que son objeto de este Convenio.

ARTICULO 24

Procedimiento Amistoso

1. Cuando una persona 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, esta persona podrá presentar a la autoridad competente del Estado Contratante del cual esa persona es un residente, una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha imposición. Para ser admitida, dicha petición debe ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que dé origen a la imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente a que se refiere el párrafo 1, si la reclamación 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.

3. Un Estado Contratante no aumentará la base impositiva de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se

obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia.

4. 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 Convenio y podrán comunicarse directamente entre sí con el propósito de aplicar el Convenio.

ARTICULO 25

Intercambio de Información

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 este Estado, 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. Nada de lo dispuesto en el párrafo 1 puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;
- b) 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;
- c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se

refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información en los términos del presente Artículo en la forma requerida, misma que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de este otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.

ARTICULO 26

Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares

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.

ARTICULO 27

Reglas Diversas

1. Las disposiciones del presente Convenio no se interpretarán en el sentido de restringir en cualquier forma toda exención, reducción, crédito u otra deducción otorgada por:

- a) la legislación de un Estado Contratante en la determinación del impuesto establecido por ese Estado; o
- b) cualquier otro acuerdo celebrado por un Estado Contratante.

2. Nada de lo previsto en el Convenio se interpretará en el sentido de impedir a un Estado Contratante someter a imposición los montos incluidos en las rentas de un residente de este Estado, respecto de una asociación, de un fideicomiso o de una subsidiaria extranjera controlada; en la que el residente tenga participación.

3. El Convenio no se aplicará a cualquier sociedad, fideicomiso o asociación residente de un Estado Contratante que sea propiedad efectiva de una o varias personas que no sean residentes de este Estado o que sea controlada directa o indirectamente por las mismas, cuando el monto del im-

puesto exigido sobre las rentas o capital de la sociedad, fideicomiso o asociación por este Estado, sea sustancialmente menor al monto que hubiera sido exigido por este Estado, si todas las acciones del capital accionario de la sociedad o toda la participación en el fideicomiso o asociación, según sea el caso, fuera propiedad efectiva de una o varias personas físicas residentes de este Estado.

VI. DISPOSICIONES FINALES

ARTICULO 28

Entrada en Vigor

1. Este Convenio entrará en vigor en la fecha en que los Estados Contratantes efectúen el intercambio de Notas Diplomáticas en el que se notifiquen que se ha satisfecho el último de los requisitos necesarios para que el Convenio pueda entrar en vigor en México y en Canadá, según sea el caso, y las disposiciones del Convenio surtirán sus efectos:

- a) en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a personas no residentes, a partir del primer día de enero del año calendario en que el Convenio entre en vigor; y
- b) en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero en el año calendario en que el Convenio entre en vigor.

2. El acuerdo existente entre los Estados Unidos Mexicanos y Canadá para evitar la doble imposición sobre los ingresos obtenidos de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional, concluido por canje de notas efectuado en la Ciudad de México el 29 de enero de 1974, dejará de surtir sus efectos en la fecha de entrada en vigor del Convenio. Sin embargo, las disposiciones de dicho Acuerdo continuarán siendo aplicables hasta que las disposiciones de este Convenio, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1, surtan sus efectos.

ARTICULO 29

Denuncia

El presente Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los Estados Contratantes podrá, antes del 30 de junio de cualquier año de calendario posterior a aquél en el cual el Convenio entre en vigor, dar al otro Estado Contratante, un aviso de terminación por escrito, por vía diplomática; en tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

- a) en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a personas no residentes, a partir del primer día del mes de enero del año de calendario inmediato siguiente; y

- b) en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero del año de calendario inmediato siguiente.

Protocolo

En el momento de proceder a la firma del Convenio concluido este día entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, los suscritos han convenido la siguiente disposición que formará parte del Convenio.

En el caso de que, conforme a un Acuerdo o Convenio concluido con posterioridad a la fecha de firma del presente Convenio con un país que sea miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, México acuerde una tasa de impuesto sobre intereses o regalías, que sea menor del 15%, dicha tasa menor (que en ningún caso será inferior al 10%) se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del Artículo 11, en relación con intereses o del párrafo 2 del Artículo 12, en relación con regalías, según corresponda.

HECHO en dos originales en la Ciudad de Ottawa a los ... días del mes de abril de mil novecientos noventa y uno, en los idiomas inglés, español y francés, siendo el texto en cada idioma igualmente auténtico.

DONE at Ottawa this day of April, 1991, in two originals, each in the Spanish, English and French languages, the texts in each of the three languages being equally authentic.

FAIT à Ottawa ce jour d'avril 1991, en deux exemplaires, chacun en langues espagnole, anglaise et française, le texte dans chacune des trois langues faisant également foi.

Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.- Rúbrica.- Por el Gobierno de Canadá.- Rúbrica.

For the Government of the United Mexican States.- Rubrica.- For the Government of Canada.- Rubrica.

Pour le Gouvernement des Etats-unis Mexicains.- Rubrica.- Pour le Gouvernement du Canada.- Rubrica.

La presente es copia fiel y completa en español del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, suscrito en la ciudad de Ottawa, el día ocho del mes de abril del año de mil novecientos noventa y uno.

Extiendo la presente, en cincuenta y seis páginas útiles, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los veintinueve días del mes de mayo del año de mil novecientos noventa y dos, a fin de incorporarla al Decreto de promulgación respectivo.- Rúbrica.

SEGUNDA SECCION

SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES

DECRETO de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

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

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

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

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

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

Por lo tanto, para su debida observancia, en cumplimiento de lo dispuesto por la Fracción Primera del Artículo Ochenta y Nueve de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgo el presente Decreto, en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, Distrito Federal, a los treinta y un días del mes de enero de mil novecientos noventa y cuatro.- Carlos Salinas de Gortari.- Rúbrica.- El Secretario de Relaciones Exteriores, Manuel Tollo.- Rúbrica.

EL EMBAJADOR ANDRES ROZENTAL, SUBSECRETARIO "A" DE RELACIONES EXTERIORES,

CERTIFICA:

Que en los archivos de esta Secretaría obra el original correspondiente a México del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la Renta, suscrito en la ciudad de Washington, D.C., el día dieciocho del mes de septiembre del año de mil novecientos noventa y dos, cuyo texto y forma en español son los siguientes.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, deseando concluir un Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, que en lo sucesivo se denominará el "Convenio", han acordado lo siguiente:

ARTICULO I

AMBITO GENERAL

1. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.

2. El Convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:

- a) por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes, o
- b) por cualquier otro acuerdo entre los Estados Contratantes.

3. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el Artículo 4 (Residencia)) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término "ciudadano" incluye a todo aquél que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un periodo de 10 años posteriores a la pérdida de tal calidad.

4. Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

- a) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), de conformidad con los párrafos 1 b) y 3 del Artículo 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos), de conformidad con los Artículos 22 (Organizaciones Exentas), 24 (Eliminación de la Doble Imposición), 25 (no discriminación), y 26 (Procedimiento Amistoso); y
- b) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con los Artículos 20 (Funciones Públicas), 21 (Estudiantes), y 28 (Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares), a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes legales de este Estado.

**ARTICULO 2
IMPUESTOS COMPRENDIDOS**

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes.

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica el presente Convenio son:

- a) en México: el impuesto sobre la renta establecido en la Ley del impuesto sobre la Renta.
- b) en los Estados Unidos: los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas (excluido el impuesto sobre ganancias acumuladas, el impuesto sobre sociedades controladoras personales y las contribuciones a la seguridad social), y los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras y los impuestos especiales a las fundaciones privadas en la medida necesaria para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 4 del Artículo 22 (Organizaciones Exentas). Sin embargo, el Convenio se aplicará a los impuestos especiales sobre primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras sólo en la medida en que los riesgos cubiertos por tales primas no hayan sido reasegurados con una persona que no tenga derecho a la exención de dichos impuestos de conformidad con el presente o cualquier otro convenio aplicable a estos impuestos.

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales.

**ARTICULO 3
DEFINICIONES GENERALES**

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, se entiende que:

- a) el término "persona" comprende las personas físicas o morales, incluyendo una sociedad, una compañía, un fideicomiso, una asociación, una sucesión y cualquier otra agrupación de personas;
- b) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos;
- c) 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;
- d) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave, salvo cuando dicho transporte se efectúe exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
- e) la expresión "autoridad competente" significa:
 - (i) en México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y
 - (ii) en los Estados Unidos, el Secretario del Tesoro o su representante autorizado;
- f) el término "México" significa México como se define en el Código Fiscal de la Federación;
- g) el término "los Estados Unidos" significa los Estados Unidos como se define en el Código de Rentas Internas;
- h) el término "nacional" significa:
 - (i) toda persona física, que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; y
 - (ii) toda persona moral, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.

2. 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 se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

**ARTICULO 4
RESIDENTE**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "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, lugar de constitución 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.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su residencia se resolverá de la siguiente manera:

- 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) en cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados Contratantes para los efectos del presente Convenio.

ARTICULO 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. 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.

3. El término "establecimiento permanente" también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración o explotación de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero sólo cuando dicha obra, construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

- a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- 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 o preparar la colocación de préstamos, o desarrollar actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, 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 apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, si dicha persona:

- a) ostenta y ejerza habitualmente en este Estado poderes que la faculten para

concluir contratos en nombre 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 ese lugar como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este párrafo; o

- b) no ostenta dichos poderes pero procesa habitualmente en el primer Estado, por cuenta de la empresa, bienes o mercancías mantenidas en este Estado por esta empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por esta empresa o por cualquier empresa asociada.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, 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 Contratante si recauda primas en el territorio de este 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 aplique el párrafo 7.

7. 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 impuestos que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

8. 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.

ARTICULO 6

RENTAS INMOBILIARIAS (BIENES RAICES)

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (bienes raíces) (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión están situados. Dicha expresión 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, aeronaves y contenedores no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas del uso directo, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

5. Un residente de un Estado Contratante que esté sujeto a imposición en el otro Estado Contratante por la renta derivada de la propiedad inmueble situada en el otro Estado Contratante puede optar en cualquier ejercicio fiscal por calcular el impuesto por dicha renta sobre una base neta como si dicha renta fuera atribuible a un establecimiento permanente de este otro Estado. La opción será obligatoria para el ejercicio fiscal en que se ejerza dicha opción y por todos los ejercicios fiscales subsiguientes, salvo que la autoridad competente del Estado Contratante donde está situada la propiedad inmueble acuerde dar por terminada la opción.

ARTICULO 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. 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 sean atribuibles a:

- a) este establecimiento permanente;
- b) ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa

demuestra que dicha ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones.

3. Para la determinación de los beneficios 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. 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, 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 dinero prestado al establecimiento permanente.

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

5. A efectos del presente Convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

6. Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

ARTICULO 8

NAVEGACION MARITIMA AEREA

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. A los efectos del presente Artículo, los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional comprenden los beneficios procedentes del arrendamiento sobre una base de nave completa (por tiempo o viaje) de buques o aeronaves. También incluyen los beneficios derivados del arrendamiento sobre una base de nave vacía de buques y aeronaves, cuando dichos buques o aeronaves sean operados en tráfico internacional por el arrendatario y dichos beneficios sean accesorios a los beneficios establecidos en el párrafo 1. La explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional por una empresa no comprende la transportación por cualquier otro medio de transporte proporcionada directamente por dicha empresa o la prestación del servicio de alojamiento.

3. Los beneficios de una empresa de uno de los Estados Contratantes provenientes del uso, de pagos por demora o del arrendamiento de contenedores (comprendidos los remolques, las barcezas y el equipo relacionado para el transporte de contenedores) utilizados en tráfico internacional, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

ARTICULO 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando:

- a) 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
- b) 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 están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren 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.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de este Estado, y someta, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la

empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el otro Estado procederá, de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso), al ajuste correspondiente del monto del impuesto que haya percibido sobre esos beneficios, si acepta realizar el ajuste efectuado por el primer Estado Contratante. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no limitan cualquier disposición de la legislación de los Estados Contratantes que permita la distribución, asignación o atribución de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o estén controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses, cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas.

ARTICULO 10 DIVIDENDOS

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

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

- a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

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

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

4. El término "dividendos" empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de las

acciones u otros derechos, excepto los de crédito que permiten 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 reside la sociedad que las distribuya.

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

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

ARTICULO 11 INTERESES

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

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

- a) 4.9 por ciento del importe bruto de los intereses provenientes de:
 - (i) préstamos otorgados por bancos, incluyendo los fondos de inversión y de ahorro, e instituciones de seguros;
 - (ii) bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido;

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

- (i) pagados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro.
- (ii) pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito, y
- c) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos.

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

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Artículo:

- a) la tasa del 10 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso a) del párrafo 2; y
- b) la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso b) del párrafo 2.

4. No obstante las disposiciones de los párrafos 2 y 3, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses cuando

- a) el beneficiario efectivo sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;
- b) los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en el inciso a);
- c) el beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios al amparo de uno o más planes establecidos para otorgar pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios a los empleados y siempre que su renta este generalmente exenta de impuesto en este Estado Contratante;
- d) los intereses procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o asegurado o un crédito a dicho plazo otorgado garantizado o asegurado, por el "Export-Import Bank" o el "Overseas Private Investment Corporation"; o
- e) los intereses proceden de los Estados Unidos y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años

concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C. o Nacional Financiera, S N C

5. El término "intereses", empleado en el presente Convenio, 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.

6. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 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 empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta o ha prestado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, y los intereses son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

7. 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, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija y soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde están situados el establecimiento permanente o la base fija.

8. Cuando existan relaciones especiales entre quien paga los intereses y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de los intereses pagados, por cualquier motivo, 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 del pago podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTICULO II-A

IMPOSICION SOBRE SUCURSALES

1. Una sociedad residente de un Estado Contratante puede someterse a imposición en el otro Estado Contratante a un impuesto adicional al

impuesto aplicable de conformidad con lo previsto en las demás disposiciones del presente Convenio.

2. Sin embargo, dicho impuesto adicional no excederá del:

- a) 5 por ciento de la "cantidad equivalente al dividendo" de los beneficios de la sociedad que estén efectivamente vinculados (o se traten como efectivamente vinculados) con la realización de actividades empresariales en el otro Estado Contratante, y que sean atribuibles a un establecimiento permanente en este otro Estado o estén sometidos a imposición en este otro Estado conforme al Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces)) o al Artículo 13 (Ganancias de Capital); y
- b) 10 por ciento del excedente, si lo hubiere, de (i) los intereses deducibles, en uno o más ejercicios, al calcular los beneficios de la sociedad que sean atribuibles a un establecimiento permanente en este otro Estado Contratante o estén sometidos a imposición en este otro Estado conforme al Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias) o al Artículo 13 (Ganancias de Capital), sobre (ii) los intereses pagados por o con cargo a dicho establecimiento permanente o actividad empresarial. Cuando se trate de las personas a que se refiere el subinciso i) del inciso a) del párrafo 2 del Artículo 11 (Intereses), el impuesto aplicable conforme al presente inciso no podrá exceder del 4.9 por ciento, después de cinco años a partir de la fecha en que el Artículo 11 (Intereses) surta sus efectos.

ARTICULO 12 REGALIAS

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

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

3. El término "regalías" empleado en el presente Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio,

dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del Artículo 6. El término "regalías" también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.

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

5. Cuando existan relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de las regalías pagadas, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

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

- a) cuando la persona que paga las regalías, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con el cual se contrae la obligación de pagar regalías, y dichas regalías son soportadas por el establecimiento permanente o base fija, dichas regalías se consideran provenientes del Estado Contratante en el que está situado el establecimiento permanente o base fija; o
- b) cuando el inciso a) no permita considerar las regalías como provenientes de alguno de los Estados Contratantes y las regalías se relacionan con el uso, o la concesión de uso de cualquier propiedad o derecho

mencionado en el párrafo 3 en uno de los Estados Contratantes, las regalías se consideran provenientes de este Estado.

ARTICULO 13 GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el Artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. A los efectos del presente Artículo, la expresión "bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante" incluye:

- a) bienes inmuebles a que se refiere el Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces)) situados en este otro Estado Contratante;
- b) una participación en una asociación, fideicomiso o sucesión, en la medida en que sus activos consistan en bienes inmuebles situados en este otro Estado;
- c) acciones o derechos similares en una sociedad u otra persona moral que sea o se considere como un residente de este otro Estado Contratante, con activos cuyo valor consista, o ha consistido, en al menos un 50 por ciento en bienes inmuebles situados en este otro Estado Contratante; y
- d) cualquier otro derecho que permita el uso o goce de bienes inmuebles situados en este otro Estado Contratante.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga o ha tenido en el otro Estado Contratante, o atribuibles a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga o haya tenido a su disposición en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, y las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

4. Además de las ganancias que pueden someterse a imposición de conformidad con las disposiciones de los párrafos anteriores del presente Artículo, las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad, u otra persona moral residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante cuando el receptor de la

ganancia ha detentado, directa o indirectamente, durante un periodo de doce meses anteriores a la enajenación, una participación de al menos el 25 por ciento en el capital de dicha sociedad o persona moral. Dichas ganancias se consideran provenientes de este otro Estado en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición.

5. Las ganancias obtenidas por una empresa de un Estado Contratante derivadas de la enajenación de buques, aeronaves y contenedores (incluidos los remolques, barcasas y equipo relacionado con el transporte de contenedores) utilizados principalmente en tráfico internacional, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

6. Las ganancias a que se refiere el artículo 12 (Regalías) sólo serán sometidas a imposición de acuerdo con las disposiciones del Artículo 12.

7. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1 a 6 sólo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que resida el enajenante.

ARTICULO 14

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Las rentas que una persona física residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades de naturaleza análoga con carácter independiente, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo que:

- a) dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante las rentas derivadas de servicios realizados en esta otro Estado que sean atribuibles a dicha base fija; o
- b) el residente esté presente en el otro Estado Contratante por un periodo o periodos más de 183 días, en un periodo de doce meses; en tal caso, el otro Estado puede someter a imposición la renta atribuible a las actividades desempeñadas en este otro Estado.

2. La expresión "servicios personales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico o actividades educativas o pedagógicas, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

ARTICULO 15

TRABAJOS DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16 (Participaciones de Consejeros), 19 (Pensionas,

Anualidades y Alimentos) y 20 (Funciones Públicas), 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.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, 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 períodos, más de ciento ochenta y tres días, en un período 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.

ARTICULO 16

PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga por servicios prestados fuera de dicho Estado Contratante como administrador o comisario de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

ARTICULO 17

LIMITACION DE BENEFICIOS

1. Una persona que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga rentas procedentes del otro Estado Contratante tiene derecho, conforme al presente Convenio, a los beneficios fiscales en este otro Estado Contratante sólo cuando dicha persona:

- a) sea una persona física;
- b) sea un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;
- c) realice actividades empresariales en el primer Estado (distintas a la realización o manejo de inversiones, salvo que estas actividades sean de banca o de seguros realizadas por bancos o compañías de seguros) y las rentas obtenidas del otro Estado Contratante se obtengan en relación con dichas actividades

empresariales o sean accesorias a estas actividades.

d) sea

(i) una sociedad cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados;

(ii) una sociedad que sea totalmente propiedad, directa o indirectamente, de un residente de este Estado Contratante cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados; o

(iii) una sociedad que sea

A) totalmente propiedad, directa o indirectamente, de residentes de cualquier país que sea parte del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica (TLC) cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido; y

B) totalmente propiedad en más del 50 por ciento, directa o indirectamente, de residentes de cualquier Estado Contratante cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en dicho Estado.

e) una entidad con fines no lucrativos (incluidos los fondos de pensiones o fundaciones privadas) que, en virtud de dicha condición, esté generalmente exenta del impuesto sobre la renta en el Estado Contratante en el que resida, siempre que más de la mitad de los beneficiarios, miembros o participantes, de dicha organización, si los hubiera, tengan derecho a los beneficios del presente Convenio de conformidad con el presente Artículo;

f) una persona que satisfaga las siguientes condiciones:

(i) más del 50 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas con derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e); y

(ii) menos del 50 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones

por concepto de intereses o regalías con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d), o e); o

- g) una persona que solicite los beneficios conforme al Artículo 10 (Dividendos), 11 (Intereses), 11-A (Impuestos sobre Sucursales) o 12 (Regalías) que satisfaga las siguientes condiciones:
- (i) más del 30 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 30 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas que sean residentes de un Estado Contratante y que tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e).
 - (ii) más del 60 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 60 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas que sean residentes de un país que sea parte del TLC; y
 - (iii)
 - A) menos del 70 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e); y
 - B) menos del 40 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d), o e), ni sean residentes de un país que sea parte del TLC.

Un residente de un país que sea parte del TLC sólo se considera que tiene una participación en los beneficios (o acciones) conforme al subinciso (ii) del inciso g), cuando este país tenga un convenio amplio en materia de impuestos sobre la renta con el Estado Contratante del cual proceden las rentas, y siempre que el dividendo, el beneficio o renta sujeta al impuesto sobre sucursales o el pago de intereses o regalías, respecto del cual se solicitan los beneficios del presente Convenio, estuviera sujeto a una tasa de impuesto, conforme a dicho convenio amplio, que no sea menos favorable que

la tasa de impuesto aplicable a dicho residente conforme al Artículo 10 (Dividendos), 11 (Intereses), 11-A (Impuestos sobre Sucursales) o 12 (Regalías) del presente Convenio.

2. Sin embargo, una persona que no tenga derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a las disposiciones del párrafo 1 podrá demostrar a las autoridades competentes del Estado del que proceden las rentas su derecho a los beneficios del Convenio. Para tal efecto, uno de los factores que las autoridades competentes tomarán en consideración será el hecho de que el establecimiento, constitución, adquisición y mantenimiento de dicha persona y la realización de sus actividades no ha tenido como uno de sus principales propósitos el obtener algún beneficio conforme a este Convenio.

ARTICULO 18 ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 14 (Servicios Personales Independientes) y 15 (Trabajos Dependientes), 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, salvo que el importe de la remuneración obtenida por dicho artista o deportista por las mencionadas actividades, incluidos los gastos que le sean reembolsados o sean soportados por cuenta de él no exceda de \$ 3,000 dólares de los Estados Unidos o su equivalente en pesos mexicanos en el ejercicio fiscal de que se trate. El otro Estado Contratante podrá someter a imposición mediante retención el importe total de las percepciones brutas obtenidas por dicho artista o deportista durante el ejercicio fiscal considerado, siempre que dicho artista o deportista tenga derecho a recibir una devolución de tales impuestos cuando no exista impuesto a su cargo en dicho ejercicio fiscal de conformidad a las disposiciones del presente Convenio.

2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7 (Beneficios Empresariales), 14 (Servicios Personales Independientes) y 15 (Trabajos Dependientes), cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista y en calidad de tal se atribuyan a una persona distinta del artista o deportista, estas rentas de esta otra persona pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista, a no ser que se compruebe que ni el artista o deportista, ni personas vinculadas al mismo, participaron directa o indirectamente, en los beneficios de esta otra persona en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos,

distribuciones de asociaciones u otras distribuciones.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante como artista o deportista estarán exentas de impuesto en el otro Estado Contratante cuando la visita a este otro Estado es financiada sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTICULO 19

PENSIONES, ANUALIDADES Y ALIMENTOS

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 20 (Funciones Públicas):

- e) las pensiones y demás remuneraciones análogas obtenidas por un residente de un Estado Contratante, que sea el beneficiario efectivo, por razón de un empleo anterior ejercido por dicho residente o por otra persona física residente del mismo Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición de este Estado; y
- b) los beneficios de la seguridad social y otras pensiones públicas pagadas por un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante o a un ciudadano de los Estados Unidos, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado mencionado.

2. Las anualidades obtenidas por una persona física residente de un Estado Contratante que sea su beneficiario efectivo sólo pueden someterse a imposición en este Estado. El término "anualidades" en el sentido de este párrafo significa una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante un número de años específicos, conforme a una obligación contractual como contraprestación a una adecuada y total retribución (distinta de la prestación de servicios).

3. Los alimentos, incluidos los pagos por manutención de menores, efectuados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado. El término "alimentos" empleado en este párrafo, significa los pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obligatoria; en su acepción "manutención de menores" empleado en este párrafo, significa los pagos periódicos para la manutención de un menor, conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obligatoria.

ARTICULO 20

FUNCIONES PUBLICAS

1. a) 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 o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) 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:

- (i) posee la nacionalidad de este Estado, o
- (ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados previamente a este Estado o a esta subdivisión o entidad, ya sea que se paguen directamente o con cargo a fondos constituidos por dicho Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) 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.

3. Lo dispuesto en los Artículos 14 (Servicios Personales Independientes), 15 (Trabajos Dependientes), 16 (Participaciones de Consejeros), 18 (Artistas y Deportistas), y 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos) se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas en relación con una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTICULO 21

ESTUDIANTES

Las cantidades que recibe 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 e formación, no pueden someterse a imposición en este Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado o sean remitidas de fuera de este Estado.

**ARTICULO 22
ORGANIZACIONES EXENTAS**

1. Una organización residente de un Estado Contratante que se dedique exclusivamente a fines religiosos, científicos, literarios, educativos o de beneficencia estará exenta de impuesto en el otro Estado Contratante respecto de sus rentas si, y en la medida en que:

- a) dicha organización esté exenta de impuesto en el primer Estado Contratante; y
- b) las rentas de dicha organización hubieran estado exentas de impuesto en el otro Estado Contratante de haber sido recibidas por una organización reconocida como exenta de impuesto en este otro Estado Contratante por ser una organización con fines religiosos, científicos literarios, educativos u otros de beneficencia.

2. Cuando los Estados Contratantes acuerden que los requisitos que establece la ley mexicana para autorizar a organizaciones para recibir donativos deducibles son esencialmente equivalentes a los requisitos que establece la ley de los Estados Unidos para las instituciones de beneficencia pública ("public charities"):

- a) una organización que reúna tales requisitos, autorizada por las autoridades mexicanas, será considerada para los efectos de los donativos otorgados por fundaciones, privadas e instituciones de beneficencia pública de los Estados Unidos, como una institución de beneficencia pública de conformidad con la ley de los Estados Unidos; y
- b) los donativos de un ciudadano o residente de los Estados Unidos a dichas organizaciones se considerarán como donativos a una institución de beneficencia pública de conformidad con la ley de los Estados Unidos.

Sin embargo, los donativos a que se refiere el inciso b) no serán deducibles en ejercicio fiscal alguno en la medida en que excedan del importe que resulte de aplicar los límites que establecen las leyes de los Estados Unidos respecto a la deducibilidad de los donativos a instituciones de beneficencia pública (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales) a las rentas de dichos ciudadanos o residentes procedentes de México. Lo dispuesto con anterioridad no se interpretará en el sentido de permitir la deducción en ejercicio fiscal alguno de donativos que excedan de las cantidades permitidas que resulten de aplicar los límites que establecen las leyes de los Estados Unidos respecto a la deducibilidad de los donativos.

3. Cuando los Estados Contratantes acuerden que los requisitos que establece la ley de los Estados Unidos para las instituciones de beneficencia pública son esencialmente equivalentes a los requisitos previstos en la ley mexicana para las organizaciones autorizadas para recibir donativos deducibles, los donativos efectuados por un residente de México a una organización que las autoridades de los Estados Unidos consideren que cumple con los requisitos para las instituciones de beneficencia pública, se consideran como donativos deducibles conforme a la ley mexicana.

Sin embargo, dichos donativos no serán deducibles en ejercicio fiscal alguno en la medida en que excedan del importe que resulta de aplicar los límites que establecen las leyes de México respecto a la deducibilidad de los donativos a organizaciones autorizadas para recibir donativos deducibles (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales) a las rentas de dicho residente procedentes de los Estados Unidos. Lo dispuesto con anterioridad no se interpretará en el sentido de permitir la deducción en ejercicio fiscal alguno de donativos que excedan de las cantidades permitidas que resulten de aplicar los límites que establecen las leyes de México respecto a la deducibilidad de los donativos.

4. Una organización religiosa, científica, literaria, educativa o de beneficencia residente en México y que ha recibido casi todos sus recursos de personas que no sean residentes ni ciudadanos de los Estados Unidos estará exenta en los Estados Unidos de los impuestos especiales de los Estados Unidos a las fundaciones privadas.

**ARTICULO 23
OTRAS RENTAS**

Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio y procedentes del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

**ARTICULO 24
ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION**

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

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

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

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

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

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

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

por razón de la ciudadanía del contribuyente;

- b) para los efectos de calcular el impuesto estadounidense, los Estados Unidos otorgarán un crédito contra el impuesto estadounidense, por el impuesto sobre la renta pagado en México una vez efectuado el acreditamiento a que se refiere el inciso a); sin embargo, el crédito otorgado no reducirá la parte del impuesto estadounidense que sea acreditable contra el impuesto mexicano conforme al inciso a); y
- c) con el único propósito de evitar la doble imposición en los Estados Unidos conforme al inciso b), las rentas a que se refiere el inciso a) se considerarán que proceden de México en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición de dichas rentas conforme a lo dispuesto en el inciso b).

ARTICULO 25

NO DISCRIMINACION

1. 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 exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Sin embargo, un nacional de un Estado Contratante que sea sometido a imposición en este Estado por su renta mundial y un nacional del otro Estado Contratante que no sea sometido a imposición por su renta mundial en el primer Estado no se encuentran en las mismas condiciones.

2. 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.

3. Nada de lo dispuesto en el presente Artículo, será interpretado en el sentido de impedir a alguno de los Estados Contratantes a imponer un impuesto como el descrito en el Artículo 11-A (Impuesto sobre Sucesiones) o, en el caso de México, a negar una deducción por gastos presuntos (sin tomar en consideración el lugar en el que se incurrieron dichos gastos) a una persona física residente de los Estados Unidos que haya optado por ser sometida

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.

3. Para los efectos del presente Artículo, el Convenio se aplicará no obstante las disposiciones del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos), a todos los impuestos federales.

ARTICULO 28

AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfrutaban los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho internacional o en virtud de acuerdos especiales.

ARTICULO 29

ENTRADA EN VIGOR

1. Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro el cumplimiento de sus respectivos requisitos constitucionales y legales para la entrada en vigor del presente Convenio. El Convenio entrará en vigor en la fecha de recepción de la última notificación.

2. Las disposiciones del Convenio surtirán sus efectos:

- a) respecto de los impuestos establecidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías), por las cantidades pagadas o exigibles a partir del primer día del segundo mes siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor, cuando el Convenio entre en vigor antes del 1o de julio de ese año, en caso contrario, el primer día del mes de enero del año siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor.
- b) respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero del año siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor.

3. El acuerdo existente entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición sobre las rentas obtenidas de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional, concluido por canje de notas efectuado el 7 de agosto de 1989, dejará de surtir sus efectos en la fecha de entrada en vigor del Convenio. Sin embargo, las disposiciones de dicho acuerdo continuarán siendo aplicables hasta que las disposiciones de este Convenio, de conformidad

con lo dispuesto en el inciso b) del párrafo 2, surtan sus efectos.

ARTICULO 30

TERMINACION

1. 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 en cualquier momento después de transcurridos cinco años de la fecha en la que el Convenio entre en vigor, siempre que la denuncia sea notificada cuando menos con seis meses de anticipación, por la vía diplomática. En tal caso, el Convenio dejará de surtir sus efectos:

- a) respecto de los impuestos exigidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías), por las cantidades pagadas o exigibles a partir del primer día del segundo mes siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses mencionado.
- b) respecto de 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 mencionado.

EN FE DE LO CUAL, los suscritos, debidamente autorizados por sus respectivos Gobiernos, firman el presente Convenio.

HECHO en Washington, D.C., el 18 de septiembre de 1992, en dos originales, en los idiomas español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos.- Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.- Rúbrica.- Por el Gobierno de los Estados Unidos de América.- Rúbrica.

PROTOCOLO

En el momento de proceder a la firma del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, los suscritos han convenido que las disposiciones siguientes formen parte integrante del Convenio.

1. En relación con el párrafo 1, incisos f) y g) del Artículo 3 (Definiciones Generales).

Cuando se haga referencia a su sentido geográfico, México y los Estados Unidos se entiende que comprenden las áreas de la plataforma continental y el subsuelo de los respectivos mares territoriales en los que pueden ejercer sus derechos de conformidad con su legislación interna y al Derecho internacional.

2. En relación con el párrafo 1 del Artículo 4 (Residencia).

A los efectos del párrafo 1 del Artículo 4 se entiende que:

- a) México considera a un ciudadano de los Estados Unidos o a un extranjero admitido a los Estados Unidos para adquirir su residencia permanente (titular de una "tarjeta verde") como un residente de los Estados Unidos, sólo cuando el individuo tenga una presencia sustancial en los Estados Unidos o hubiera sido considerado residente de los Estados Unidos y no de otro país conforme a los principios de los incisos a) y b) del párrafo 2 de este Artículo.
- b) una asociación, sucesión o fideicomiso se considera residente de un Estado Contratante sólo en la medida en que las rentas que obtenga estén sujetas a imposición en este Estado como rentas de un residente, ya sea como rentas de la asociación, sucesión o fideicomiso, o de sus asociados o beneficiarios
- c) el término "residente" también comprende un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.

3. En relación con los Artículos 5 (Establecimiento Permanente), 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces), 7 (Beneficios Empresariales) y 12 (Regalías).

Se entiende que el impuesto al activo establecido por México, no se aplicará a los residentes de los Estados Unidos que no estén sometidos a imposición en los términos de los Artículos 5 y 7 del presente Convenio, salvo por los activos a que se refieren el párrafo 2 del Artículo 6 y el párrafo 3 del Artículo 12, proporcionados por dichos residentes a un residente de México. En el primer caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, a las rentas brutas (si las hubiere) a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 6, aun cuando el residente de los Estados Unidos opte por ser sometido a imposición sobre una base neta según el párrafo 6 del Artículo 6, siempre que menos del 50 por ciento de las rentas brutas del residente de los Estados Unidos provenientes de dichos activos se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses) con personas que no sean residentes de los Estados Unidos. En el último caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido a las

regalías pagadas (si las hubiere) aplicando la tasa del impuesto prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, en lugar de la tasa prevista en el Artículo 12.

4. En relación con el Artículo 7 (Beneficios Empresariales).

Nada en el presente Artículo afectará la aplicación de cualquier ley de un Estado Contratante relativa a la determinación del impuesto a cargo de una persona en aquellos casos donde la información disponible a la autoridad competente de este Estado sea insuficiente para determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o en los casos previstos por el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, siempre que, sobre la base de la información disponible, la determinación de los beneficios del establecimiento permanente sea consistente con los principios establecidos en el presente Artículo.

5. En relación al párrafo 3 del Artículo 7 (Beneficios Empresariales).

Las deducciones autorizadas comprenderán una distribución razonable de los gastos de investigación y desarrollo, intereses y otros gastos, incurridos en el ejercicio fiscal para la realización de los fines de la empresa como un todo (o la parte de la misma que incluya el establecimiento permanente), independientemente del lugar en el que se efectúan, pero sólo en la medida en que dichos gastos no hayan sido deducidos por dicha empresa y no sean parte de otras deducciones autorizadas al establecimiento permanente, tales como la deducción del costo de ventas o del valor de los bienes adquiridos.

6. En relación al Artículo 8 (Navegación Marítima y Aérea)

Los residentes de los Estados Unidos cuyos beneficios provenientes de México no puedan someterse a imposición por México, de conformidad con las disposiciones del Artículo 8 del presente Convenio, no podrán someterse a imposición en el impuesto al activo mexicano, por los activos utilizados en la obtención de dichos beneficios.

7. En relación con el Artículo 9 (Empresas Asociadas)

Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán en los casos de fraude, culpa o negligencia.

8. En relación con los párrafos 2 y 3 del artículo 10 (Dividendos).

- a) En el caso de los Estados Unidos, el inciso a) del párrafo 2 no se aplicará a los dividendos pagados por una "Compañía de Inversión regulada" o un "Fideicomiso de inversión en Bienes Inmuebles" de los Estados Unidos. El inciso b) del párrafo 2 y el párrafo 3 se aplicará en el caso de

dividendos pagados por una "Compañía de Inversión Regulada". En el caso de dividendos pagados por un "Fideicomiso de Inversión en Bienes Inmuebles", el inciso b) del párrafo 2 y el párrafo 3 se aplican al beneficiario efectivo de los dividendos es una persona física que posea menos del 10% de las participaciones en el "Fideicomiso de Inversión en Bienes Inmuebles"; en caso contrario, la tasa de retención prevista por la ley interna será la aplicable.

- b) Cuando los Estados Unidos acuerden en algún Convenio con un tercer país imponer una tasa de dividendos inferior a la establecida en el inciso a) del párrafo 2, ambos Estados Contratantes aplicarán dicha tasa inferior en lugar de la establecida en el inciso a) de este párrafo.

9. En relación con el párrafo 3 del Artículo 7 (Beneficios Empresariales), párrafo 4 del Artículo 10 (Dividendos) y el párrafo 5 del Artículo 11 (Intereses).

Cuando la ley de un Estado Contratante requiera que un pago se considere total o parcialmente como un dividendo o limite la deducibilidad de dicho pago en base a reglas de capitalización delegada o debido a que el instrumento de deuda correspondiente incluye una participación en el capital, el Estado Contratante podrá tratar dicho pago de conformidad con lo previsto por dicha ley.

10. En relación con los párrafos 2, 3 y 4 del Artículo 11 (Intereses).

- a) Las disposiciones de los párrafos 2, 3 y 4 no se aplicarán al interés excedente ("excess inclusion") que percibe un residente en México tenedor de una participación residual ("residual interest") en un certificado de inversión en hipotecas sobre bienes inmuebles de los Estados Unidos ("REMIC"). Cuando la autoridad competente de México notifique a la autoridad competente de los Estados Unidos, una vez que el presente Convenio surta sus efectos, que México ha autorizado la colocación de títulos hipotecarios en forma idéntica a un "REMIC", las disposiciones de los párrafos 2, 3 y 4 tampoco se aplicarán a aquellas rentas que sean comparables con el interés excedente que perciba un residente de los Estados Unidos tenedor de una participación en dicha entidad. Asimismo, cuando cualquiera de los Estados Contratantes desarrolle una entidad que, aun cuando no sea idéntica a un "REMIC", sea sustancialmente similar a un "REMIC", o un instrumento que sea sustancialmente

similar a una participación residual en un "REMIC", las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán para determinar si el régimen previsto en el presente párrafo para los "REMIC" se aplica a dicho instrumento o entidad.

- b) En relación con el subinciso (ii) del inciso b) del párrafo 2 del Artículo 11, la tasa establecida en dicho inciso se aplicará sólo cuando el beneficiario efectivo del interés sea el enajenante original de la maquinaria y equipo. Si el enajenante original transfiere el derecho a percibir los intereses, la tasa de impuesto que se aplicará sobre los intereses por el Estado Contratante de donde proceden dichos intereses, será la que le corresponda a la persona a quien se le transfiere dicho derecho.

11. En relación con el párrafo 3 del Artículo 12 (Regalías)

Se entienda que el término "información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas" se definirá de conformidad con el párrafo 12 de los comentarios al Artículo 12 (Regalías) del Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición respecto de los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

12. En relación con el párrafo 2 del Artículo 13 (Ganancias de Capital).

El término "bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante", como se describen en el presente párrafo, cuando los Estados Unidos sea este otro Estado Contratante, incluye una participación inmobiliaria de los Estados Unidos.

13. En relación con el párrafo 4 del Artículo 13 (Ganancias de Capital).

A los efectos de este párrafo, no se causará impuesto alguno en el caso de una transmisión de bienes entre miembros de un grupo de sociedades, que presenten su declaración fiscal en forma consolidada, en la medida en que la contraprestación recibida por la transmitente consista en acciones u otros derechos en el capital del adquirente o de otra sociedad residente en el mismo Estado Contratante propietaria, directa o indirectamente, del 80 por ciento o más de las acciones con derecho a voto y del capital del adquirente, si:

- (i) la transmitente y la adquirente son sociedades residentes del mismo Estado contratante;
- (ii) antes o inmediatamente después de la transmisión, la transmitente o la adquirente sea propietaria, directa o indirectamente, del 80 por ciento o más de las acciones

con derecho a voto y del capital de la otra, o una sociedad residente en el mismo Estado Contratante sea propietaria, directa o indirectamente, (a través de sociedades residentes en el mismo Estado Contratante) del 80 por ciento o más de las acciones con derecho a voto y del capital de cada una de ellas; y

(iii) a los efectos de la determinación de la ganancia en cualquier transmisión subsecuente:

A) el costo inicial del bien para el adquirente se determinará en base al costo que tuvieron para el transmitente, incrementado con el importe de los pagos efectuados en efectivo u otros bienes; o

B) la ganancia se calculará por otro método del que se obtenga sustancialmente el mismo resultado.

No obstante lo anterior, si se recibe efectivo o bienes distintos de dichas acciones u otros derechos, el importe de la ganancia (hasta por el límite del importe recibido en efectivo u otros bienes), puede someterse a imposición en el otro Estado Contratante.

14. En relación con el párrafo 1 del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes)

El Artículo 14 también se aplica a las rentas obtenidas por una sociedad que sea residente de los Estados Unidos por la prestación de servicios personales independientes por medio de una base fija en México de conformidad con el inciso e) del párrafo 1. En este caso, la sociedad podrá calcular el impuesto sobre las rentas procedentes de dichos servicios sobre una base neta como si estas rentas fueran atribuibles a un establecimiento permanente en México.

15. En relación con el párrafo 2 del artículo 11 (Intereses), párrafo 2 del Artículo 11-A (Imposición sobre Sucursales) y párrafo 1 del Artículo 17 (Limitación de Beneficios).

a) A los efectos del inciso c) del párrafo 1 del Artículo 17 y párrafo 2 del Artículo 11-A, la expresión "actividad empresarial" significa, en el caso de México, la actividad realizada por medio de un establecimiento permanente como se define en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de México.

b) A los efectos del subinciso (ii) del inciso a) del párrafo 2 del Artículo 11 y del inciso d) del párrafo 1 del Artículo 17, la expresión "mercado de valores reconocido" significa:

(i) el sistema NASDAQ propiedad de la Asociación Nacional de Agentes de Bolsa, Inc., y cualquier mercado de valores registrado en la Comisión de

Cambios y Valores como mercado de valores nacional a los efectos de la Ley de Cambio y Bolsa de 1934;

(ii) las bolsas de valores debidamente autorizadas conforme a lo establecido en la Ley del Mercado de Valores del 2 de enero de 1976; y

(iii) cualquier otro mercado de valores que acuerden las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

c) A los efectos del subinciso (ii) del inciso f) del párrafo 1 del Artículo 17, la expresión "rentas brutas" significa las percepciones brutas, o cuando se trata de una empresa dedicada a una actividad empresarial que incluya la fabricación o la producción de mercancías, las percepciones brutas disminuidas con el costo directo de trabajo y de materiales imputables a dicha fabricación o producción que se paguen o deban pagarse con dichas percepciones.

d) Las disposiciones del subinciso (iii) del inciso d) y del inciso g) del párrafo 1 del Artículo 17 surtirán sus efectos a partir de la fecha de entrada en vigor del TLC.

16. En relación con Artículo 18 (Artistas y Deportistas).

La remuneración obtenida por un artista o deportista residente de un Estado Contratante deberá incluir la remuneración por cualquier actividad personal desarrollada en el otro Estado Contratante relacionada con su reputación personal como artista o deportista. Las disposiciones del presente Artículo no se aplicarán al personal auxiliar o de apoyo, tales como técnicos, entrenadores o instructores, quienes estarán sujetos a las disposiciones de los Artículos 14 y 15.

17. En relación con los párrafos 1, 2 y 3 del Artículo 22 (Organizaciones Exentas).

a) La certificación por un Estado Contratante de que un residente de este Estado es una organización que se dedice exclusivamente a fines religiosos, científicos, literarios, educativos o de beneficencia y que está exenta de impuesto en este Estado, será aceptada por el otro Estado Contratante a los efectos de permitirle a dicha organización estar exenta de impuesto en este otro Estado Contratante, de conformidad con las disposiciones del párrafo 1. Sin embargo, cuando la autoridad competente del otro Estado Contratante determine que otorgar la exención es improcedente en un caso o circunstancia específico, la exención podrá ser negada después de consultar a la

autoridad competente del primer Estado Contratante.

b) Los Estados Contratantes acuerdan que:

- (i) el artículo 70-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana y la sección 509 (a) (1) y (2), con excepción de las organizaciones descritas en la Sección 170 (b) (1) (A) (i), del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos y conforme a lo establecido en los reglamentos y reglas generales de carácter administrativo de México y de los Estados Unidos, respectivamente, vigentes a la fecha de firma del presente Convenio, contienen disposiciones sustancialmente equivalentes respecto de las organizaciones a que se refieren dichos preceptos conforme a lo establecido en los párrafos 2 y 3; y
- (ii) por consiguiente, la aceptación por parte de las autoridades de México de que una organización reúne los requisitos establecidos por el Artículo 70-B, o por las autoridades de los Estados Unidos de que una organización reúne los requisitos establecidos por la sección 509 (a) (1) o (2), excepto las organizaciones a que se refiere la sección 170 (b) (1) (A) (i), será aceptada por el otro Estado Contratante a los efectos de otorgar a dichas organizaciones los beneficios previstos en los párrafos 2 y 3. Sin embargo, cuando la autoridad competente del otro Estado Contratante determine que otorgar dichos beneficios es improcedente respecto de una organización en particular o de un tipo de organización, dichos beneficios podrán ser negados, después de consultar con la autoridad competente del primer Estado Contratante.

18. En relación con el párrafo 5 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso).

- a) Después de un periodo de tres años a partir de la fecha de entrada en vigor del presente Convenio, las autoridades competentes se consultarán para determinar si es adecuado efectuar el intercambio de Notas Diplomáticas a que

se refiere el párrafo 5 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso).

- b) Cuando las autoridades competentes de ambos Estados acuerden someter a arbitraje un desacuerdo en relación con la interpretación o aplicación del presente Convenio en un caso específico en los términos del párrafo 5 del Artículo 26, se aplicará el siguiente procedimiento:

- (i) Cuando al aplicar los párrafos 1 a 4 del Artículo 26, las autoridades competentes no logran alcanzar un acuerdo dentro de los dos años siguientes a la fecha en la que se sometió el caso a una de las autoridades competentes, las autoridades podrán acordar someter a arbitraje un caso específico, pero sólo después de haber agotado totalmente los procedimientos disponibles establecidos en los párrafos 1 a 4 del Artículo 26. Las autoridades competentes no someterán a arbitraje asuntos relacionados con la política impositiva o legislación interna de cualquiera de los Estados Contratantes.
- (ii) Las autoridades competentes establecerán una junta de arbitraje para cada caso específico de la siguiente manera:

A. la junta de arbitraje se integrará cuando menos por tres miembros. Cada autoridad competente designará el mismo número de miembros y éstos acordarán la designación de otro u otros miembros. Las autoridades competentes podrán expedir instrucciones con respecto al criterio para la selección de otro u otros miembros de la junta de arbitraje.

B. si o los miembros de la junta de arbitraje (y sus asistentes) en virtud de su designación, deberán aceptar por escrito quedar obligados y sujetos a las disposiciones aplicables en materia de confidencialidad y de divulgación de ambos Estados y del Convenio. En caso de conflicto entre estas disposiciones, las condiciones más restrictivas serán aplicables.

- (iii) Las autoridades competentes podrán acordar y dar instrucciones a la junta de arbitraje con respecto a reglas específicas sobre el procedimiento, tales como la designación de un presidente, los procedimientos para alcanzar una decisión, el establecimiento de plazos, entre otras. En caso contrario, la junta de arbitraje establecerá sus propias reglas de procedimiento de acuerdo a

los principios de equidad generalmente aceptados.

- (iv) Los contribuyentes y/o sus representantes tendrán la oportunidad de presentar sus argumentos a la junta de arbitraje.
- (v) La junta de arbitraje decidirá cada caso específico sobre la base del Convenio, otorgándole la debida observancia a las leyes internas de los Estados y a los principios del Derecho Internacional. La junta de arbitraje dará a las autoridades competentes una explicación de su decisión. La decisión de la junta será obligatoria para ambos Estados y para el o los contribuyentes respecto de dicho caso. Aun cuando la decisión de la junta de arbitraje no sienta precedente, dichas decisiones podrán tomarse en consideración por las autoridades competentes en casos que involucren los mismos contribuyentes, el mismo tema y hechos sustancialmente similares, así como en otros casos donde se considere apropiado.
- (vi) Los costos del procedimiento de arbitraje serán cubiertos de la siguiente manera:

A. cada Estado asumirá el costo de la remuneración del o de los miembros designados por él, así como el de sus actuaciones en los procedimientos ante la junta de arbitraje;

B. el costo de la remuneración del o de los otros miembros y los demás costos de la junta de arbitraje serán compartidos en igual proporción, entre los Estados; y

C. la junta de arbitraje podrá decidir una distribución diferente de los costos.

Sin embargo, cuando se considere apropiado en un caso específico, en virtud de la naturaleza de éste y de las funciones de las Partes, las autoridades competentes de uno de los Estados podrán requerirle al contribuyente que esté de acuerdo en cubrir la parte de los costos de dicho Estado como un requisito previo para someter el caso a arbitraje.

- (vii) Las autoridades competentes podrán acordar modificar o complementar estos procedimientos; sin embargo, dichas autoridades estarán obligadas a observar los principios generales aquí establecidos.

19. En relación con el párrafo 1 del Artículo 27 (Intercambio de Información).

Si el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria se da por terminado, los Estados Contratantes procurarán formular lo antes posible un protocolo a este Convenio que satisfaga los propósitos del presente Artículo.

20. En relación con el Artículo 30 (Terminación).

Cuando la autoridad competente de uno de los Estados Contratantes considere que la ley del otro Estado Contratante es o puede ser aplicada de tal forma que elimine o limite de manera significativa un beneficio establecido por el Convenio, dicho Estado lo informará al otro Estado Contratante en forma oportuna y podrá solicitar que se efectúen consultas con el objeto de restablecer el balance de los beneficios del Convenio. Cuando se efectúe dicha solicitud, el otro Estado iniciará dichas consultas en un plazo no mayor de tres meses a partir de la fecha en que la mencionada solicitud se haya efectuado.

Cuando los Estados Contratantes no logran acordar la forma en la cual el Convenio debe ser modificado para restablecer el balance de los beneficios, el Estado afectado podrá denunciar el Convenio de conformidad con los procedimientos del párrafo 1, no obstante el periodo de cinco años establecido en dicho párrafo, o tomar cualquier otra medida con respecto al presente Convenio que sea permitida conforme a los principios generales del Derecho Internacional.

EN FE DE LO CUAL, los suscritos, debidamente autorizados por sus respectivos Gobiernos, firman al presente Protocolo.

HECHO en Washington, D.C., el 18 de septiembre de 1992, en dos originales, en los idiomas español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos.- Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.- Rúbrica.- Por el Gobierno de los Estados Unidos de América.- Rúbrica.

La presente se copia fiel y completa en español del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, suscrito en la ciudad de Washington, D.C., el día dieciocho del mes de septiembre del año de mil novecientos noventa y dos.

Extiendo la presente, en ochenta y nueve páginas útiles, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los cinco días del mes de enero del año de mil novecientos noventa y cuatro, a fin de incorporarla al Decreto de Promulgación respectivo.- Rúbrica.

SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES

ACUERDO entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de Información Tributaria.

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

CARLOS SALINAS DE GORTARI, PRESIDENTE DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, a sus habilitantes sabed:

Por Plenipotenciarios debidamente autorizados para el efecto, se firmó en la ciudad de Washington, D.C., el día nueve del mes de noviembre del año de mil novecientos ochenta y nueve, el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de Información Tributaria, cuyo texto y forma en español constan en la copia certificada adjunta.

El anterior Acuerdo fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día diecinueve del mes de diciembre del año de mil novecientos ochenta y nueve, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día diez del mes de enero del año de mil novecientos noventa.

El intercambio de notificaciones, previsto en el Artículo 7 del Acuerdo, se efectuó los días diez y dieciocho del mes de enero de mil novecientos noventa.

Por lo tanto para su debida observancia, en cumplimiento de lo dispuesto en la Fracción Primera del Artículo Ochenta y Nueve de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgo el presente Decreto, en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, a los dieciocho días del mes de enero del año de mil novecientos noventa.—Carlos Salinas de Gortari.—Rúbrica.—El Secretario de Relaciones Exteriores, Fernando Solano.—Rúbrica.

EL C. LIC. SERGIO GONZALEZ GALVEZ, SUBSECRETARIO DE RELACIONES EXTERIORES, CERTIFICA:

Que en los archivos de esta Secretaría obra uno de los dos originales del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de Información Tributaria, firmado en la ciudad de Washington, D.C., el día nueve del mes de noviembre del año de mil novecientos ochenta y nueve, cuyo texto y forma en español son los siguientes:

ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA

Los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América, desean concertar un Acuerdo para el intercambio de información tributaria, (que en lo sucesivo se denominará el "Acuerdo"), han acordado lo siguiente:

**ARTICULO 1o.
OBJETO Y ALCANCE**

1.—El objetivo de este Acuerdo es facilitar el intercambio de información entre los Estados Contratantes en relación con la determinación y recaudación de impuestos, a fin de prevenir, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y el fraude en materia tributaria y desarrollar mejores fuentes de información en esta materia.

2.—Los Estados Contratantes se brindarán asistencia mutua, de conformidad y sujetos a las limitaciones que establezcan sus respectivas leyes y demás disposiciones nacionales, para el cumplimiento del objeto a que se refiere el presente Acuerdo.

3.—Las solicitudes de asistencia presentadas en los términos del presente Acuerdo, se ejecutarán conforme a lo previsto en el segundo párrafo de este Artículo, salvo que:

a) La ejecución de la solicitud requiera que el Estado requerido se exceda en sus facultades, esté prohibida por las disposiciones legales en vigor en ese Estado o la información solicitada no se pueda obtener con arreglo a las leyes o en el curso normal de la administración del Estado requerido o del otro Estado Contratante, en cuyo caso las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes se consultarán para acordar medidas legales alternativas que permitan proporcionar la asistencia referida;

b) la ejecución de la solicitud sea, a juicio del Estado requerido, contraria a su seguridad nacional u orden público;

c) al proporcionar la información se puedan divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procedimientos comerciales;

d) al facilitar la información solicitado por el Estado requiriente para administrar o ejecutar una

disposición de sus leyes fiscales o cualquier requisito relacionado con éstas, se discrimine a un nacional del Estado requerido. Una disposición de sus leyes fiscales o un requisito relacionado con éstas se considerará discriminatoria contra un nacional del Estado requerido, cuando ésta sea más gravosa para un nacional del Estado requerido en relación con un nacional del Estado requirente en igualdad de circunstancias. Para estos efectos un nacional del Estado requirente que sea sujeto a imposición bajo el criterio de renta mundial, no esté en las mismas circunstancias que un nacional del Estado requerido que no sea sujeto a dicha imposición. Lo dispuesto en este inciso no se interpretará en el sentido de que impide el intercambio de información en relación con los impuestos establecidos por los Estados Unidos Mexicanos o por los Estados Unidos de América sobre las utilidades de sucursales, los excedentes por intereses de una sucursal o sobre los ingresos que perciban las aseguradoras extranjeras por concepto de primas;

e) la solicitud no cumpla con las disposiciones del presente Acuerdo.

4.—Los Estados Contratantes se prestarán asistencia a través del intercambio de información a que se refiere el Artículo 4o. y mediante aquellas medidas complementarias que puedan acordar las autoridades competentes conforme al Artículo 5o.

5.—Para alcanzar el objeto del presente Acuerdo, la información se intercambiará independientemente de que la persona a la que se refiere o en cuyo poder se encuentre, sea residente o nacional de un Estado Contratante.

ARTICULO 2o.

IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL ACUERDO

1.—El presente Acuerdo se aplicará a los siguientes impuestos establecidos por un Estado Contratante o en su representación:

a) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos:

- (I) Impuestos federales sobre la renta,
- (II) impuestos federales sobre productos del trabajo,
- (III) impuesto federal al activo de las empresas,
- (IV) impuestos federales al valor agregado,
- (V) impuestos federales sobre el consumo, y

b) en el caso de los Estados Unidos de América:

- (I) impuestos federales sobre la renta,
- (II) impuestos federales sobre la renta del trabajo,
- (III) impuestos federales sobre transferencias destinadas a evadir el impuesto sobre la renta,
- (IV) impuestos federales sobre sucesiones y donaciones, e
- (V) impuestos federales sobre el consumo.

2.—Asimismo, este Acuerdo se aplicará a toda impuesto idéntico o sustancialmente similar que se establezca con posterioridad a la fecha de firma del presente Acuerdo, en adición o en sustitución a los impuestos vigentes. Las autoridades competentes de cada Estado Contratante se notificarán cualquier cambio en sus leyes fiscales que pueda afectar sus obligaciones en los términos de este Acuerdo.

3.—El presente Acuerdo no se aplicará en la medida en que una acción o procedimiento relacionado con los impuestos comprendidos en este Acuerdo hayan prescrito o caducado de acuerdo con las leyes del Estado requirente.

4.—El acuerdo no se aplicará a los impuestos establecidos por los Estados, Municipios u otras subdivisiones políticas o posesiones que se encuentren bajo la jurisdicción de un Estado Contratante.

ARTICULO 3o.

DEFINICIONES

1.—Para los efectos del presente Acuerdo, salvo que se defina de otra manera, se entenderá:

a) por "autoridad competente":

(i) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos, el Secretario de Hacienda y Crédito Público o su delegado, y

(ii) en el caso de los Estados Unidos de América, el Secretario del Tesoro o su delegado.

b) por "nacional":

(i) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos, los ciudadanos mexicanos, las personas morales, sociedades, corporaciones, fideicomisos, sucesiones, asociaciones u otras entidades jurídicas cuya condición se derive de las leyes vigentes en los Estados Unidos Mexicanos, y

(ii) en el caso de los Estados Unidos de América los ciudadanos estadounidenses, las personas morales, sociedades, corporaciones, fideicomisos, sucesiones, asociaciones u otras entidades jurídicas cuya condición se derive de las leyes vigentes en los Estados Unidos de América.

- c) por "persona", toda persona física o moral, incluyendo sociedades, corporaciones, fideicomisos, asociaciones o sucesiones;
- d) por "impuesto", toda contribución a la que se le aplique el Acuerdo;
- e) por "información", toda hecho o declaración, cualquiera que sea la forma que revista y que pueda ser relevante y esencial para la administración y aplicación de los impuestos, incluyendo entre otros:

- (i) el testimonio de personas físicas, y
- (ii) los documentos, registros u otros bienes tangibles que estén en posesión de una persona o Estado Contratante;
- f) por "Estado requirente" y "Estado requerido", el Estado Contratante que solicite o reciba la información y el Estado Contratante que proporcione o al que se le solicita dicha información, respectivamente;
- g) a fin de determinar el área geográfica dentro de la cual se aplicará el presente Acuerdo, por "México", los Estados Unidos Mexicanos.
- h) a fin de determinar el área geográfica dentro de la cual se aplicará el presente Acuerdo, por "Estados Unidos", los Estados Unidos de América;

2.—Cualquier término no definido en este Acuerdo tendrá el significado que se le atribuya en las leyes del Estado Contratante referentes a los impuestos que son objeto del presente Acuerdo, a menos que el contexto lo exija de otra manera o que las autoridades competentes convengan en un significado común de acuerdo a lo previsto por el Artículo 5o.

ARTICULO 4o.

INTERCAMBIO DE INFORMACION

1.—Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán información con el fin de administrar y aplicar las leyes nacionales de los Estados Contratantes correspondientes a los impuestos comprendidos en el presente Acuerdo, incluyendo información para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales, así como para la investigación o persecución de delitos fiscales o delitos que contravengan la administración tributaria.

2.—Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se transmitirán entre ellas información de manera automática a fin de lograr lo dispuesto en el párrafo anterior. Las autoridades competentes determinarán qué información se intercambiará con arreglo a este párrafo y los procedimientos que se utilizarán para el intercambio de dicha información.

3.—La autoridad competente de un Estado Contratante transmitirá a la autoridad competente del otro Estado Contratante, aquella información que llegue a su conocimiento que pueda ser relevante y coadyuve de manera significativa a alcanzar los fines mencionados en el primer párrafo de este Artículo. Las autoridades competentes determinarán la información que se intercambiará de acuerdo con este párrafo, adoptando e instrumentando las medidas y los procedimientos necesarios para garantizar que la información sea proporcionada a la autoridad competente del otro Estado Contratante.

4.—La autoridad competente del Estado requerido proporcionará la información que le solicite la autoridad competente del Estado requirente para los propósitos a que se refiere el primer párrafo de este Artículo. En los casos en que la información disponible en los archivos fiscales del Estado requerido no sea suficiente para dar cumplimiento a la Solicitud, dicho Estado adoptará todas las medidas pertinentes para proporcionar al Estado requirente la información solicitada:

- a) el Estado requerido tiene o tendrá la facultad para:
 - (i) examinar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles que puedan ser relevantes o esenciales para la investigación;
 - (ii) interrogar a toda persona que tenga conocimiento o esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser relevante o esencial para dicha investigación;
 - (iii) obligar a toda persona que tenga conocimiento o esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser relevante o esencial para la investigación, que comparezca en fecha y lugar determinadas a prestar declaración bajo protesta de decir verdad y que presente libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;
 - (iv) tomar la declaración bajo protesta de decir verdad a dicha persona.

b) cuando los Estados Unidos sea requerido para obtener la información a que se refiere la sección 3402 del Estatuto sobre el Derecho al Secreto Financiero de 1978 (12 U.S.C.A. 3402), en vigor al momento de la firma del presente Acuerdo, éste obtendrá dicha información de conformidad con la disposición referida.

Cuando México sea requerido para obtener la información a que se refiere el Artículo 93 de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, en vigor al momento de la firma del presente Acuerdo, éste obtendrá dicha información de conformidad con la disposición referida.

Las leyes o prácticas del Estado requerido no limitan o afectan de forma alguna las facultades de la autoridad competente de dicho Estado para obtener y proporcionar los tipos de información a que se refieren las disposiciones mencionadas en este inciso, de conformidad con el presente Acuerdo.

c) los privilegios concedidos por las leyes o prácticas del Estado requirente no se aplicarán en el Estado requerido en el cumplimiento de una solicitud. La demanda de privilegios al amparo de las leyes o prácticas del Estado requirente se determinará exclusivamente por los tribunales de este Estado, y la demanda de privilegios al amparo de las leyes o prácticas del Estado requerido se determinará exclusivamente por los tribunales de ese otro Estado.

5.—Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de acuerdo a lo dispuesto en el cuarto párrafo del presente Artículo, el Estado requerido la obtendrá y proporcionará en la misma forma en que lo haría si el impuesto del Estado requirente fuera el impuesto del Estado requerido y hubiera sido establecido por este último. Sin embargo, de solicitarlo específicamente la autoridad competente del Estado requirente, el Estado requerido:

a) indicará la fecha y lugar para tomar declaración o para la exhibición de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

b) tomará declaración bajo protesta de decir verdad a la persona física que preste dicha declaración o que exhiba los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

c) permitirá la presencia de aquellas personas físicas a quienes la autoridad competente del Estado requirente señale como interesadas o afectadas por el cumplimiento de la solicitud. La persona física que preste declaración o el inculpado podrá hacerse acompañar de su abogado;

d) ofrecerá a las personas físicas a que se refiere el inciso c), la oportunidad de hacer preguntas a la persona física que preste declaración o exhiba libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

(i) directamente o a través de la autoridad ejecutora, en el caso de que México sea el Estado requirente, y

(ii) a través de la autoridad ejecutora, en el caso de que Estados Unidos sea el Estado requirente.

e) obtendrá los originales y sin enmiendas de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

f) Obtendrá o proporcionará copias fieles y auténticas de los originales y sin enmiendas de libros, documentos y registros;

g) determinará la autenticidad de los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles proporcionados;

h) cuestionará a la persona física que exhiba los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles, acerca del propósito para el cual el material presentado se conserva o se conservó y la forma en que esto se hace o se hizo;

i) permitirá que la autoridad competente del Estado requirente someta preguntas por escrito, a través de la autoridad ejecutora del Estado requerido que practique la diligencia, con relación a los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles, a las cuales deberá responder la persona física que presente dicho material;

j) realizará cualquier otro acto que no sea contrario a las leyes del Estado requerido o que no esté en desacuerdo con su práctica administrativa;

k) certificará que los procedimientos solicitados por la autoridad competente del Estado requirente fueron seguidos o que no se pudieran seguir, con la explicación de la desviación y los motivos que la ocasionaron.

6.—Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes se interpretarán en el sentido de que imponen a un Estado Contratante la obligación de utilizar todos los medios legales y realizar sus mejores esfuerzos para ejecutar una solicitud. Un Estado Contratante podrá, a su discreción, adaptar medidas para obtener y transmitir al otro Estado la información que de acuerdo con el tercer párrafo del Artículo 1o., no está obligado a proporcionar.

7.—Cualquier información que reciba un Estado Contratante se tratará como secreta en la misma forma que la información obtenida bajo las leyes nacionales de aquel Estado, y solamente se revelará a personas físicas o autoridades, incluyendo órganos administrativos o judiciales, que participen

en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos objeto del presente Acuerdo, en el cobro de créditos fiscales, en la aplicación de las leyes, en la persecución de delitos fiscales o en la resolución de los recursos administrativos referentes a dichos impuestos, así como en la inspección de todo lo anterior. Dichas personas físicas o autoridades deberán usar la información únicamente para tales propósitos. Dicha información podrá revelarla en procedimientos públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales.

ARTICULO 5o

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1.—Las autoridades competentes de los Estados Contratantes acordarán poner en práctica un programa destinado a lograr el objeto de este Acuerdo. Dicho programa podrá incluir, además de los intercambios de información a que se refiere el Artículo 4o, otras medidas para mejorar el cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria, tales como el intercambio de conocimientos técnicos, el desarrollo de nuevas técnicas de auditoría, (incluyendo auditorías simultáneas e investigaciones simultáneas de delitos, en sus jurisdicciones y por sus autoridades competentes), la identificación de nuevas áreas de evasión de impuestos y estudios conjuntos en torno a dichos sectores.

2.—Las autoridades competentes de los Estados Contratantes tratarán de resolver por mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda derivada de la interpretación o aplicación del presente Acuerdo. Conforme a lo anterior, las autoridades competentes podrán acordar en dar un significado común a una expresión y determinar cuando son extraordinarios los costos a que se refiere el Artículo 6o.

3.—Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente con el propósito de alcanzar un acuerdo de conformidad con lo dispuesto en este Artículo.

ARTICULO 6o

COSTOS

Los costos ordinarios en que se incurra por la asistencia proporcionada serán sufragados por el Estado requerido y los costos extraordinarios incurridos por dicha asistencia serán sufragados por el Estado requirente, a menos que las autoridades competentes de los Estados Contratantes lo acuerden en forma distinta.

ARTICULO 7o

ENTRADA EN VIGOR

El presente Acuerdo entrará en vigor el día en que se efectúe el intercambio de notas por los representantes de los Estados Contratantes debidamente autorizados al efecto, mediante el cual confirmen mutuamente que han cumplido con todos los requisitos constitucionales y legales necesarios para poder ejecutar este Acuerdo.

ARTICULO 8o

TERMINACION

Este Acuerdo permanecerá en vigor hasta en tanto se dé por terminado por uno de los Estados Contratantes. Cualquier Estado Contratante podrá darlo por terminado en cualquier tiempo después de su entrada en vigor, previa notificación, por vía diplomática, con un mínimo de tres meses de anticipación.

Celebrado en Washington, D. C., por duplicado, en español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos, el día 9 de noviembre de 1989.—Por los Estados Unidos Mexicanos: Pedro Aspe.—Rúbrica.—Por los Estados Unidos de América: Nicholas Brady.—Rúbrica.

La presente es copia fiel y completa en español del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria, firmado en la ciudad de Washington, D. C., el día nueve del mes de noviembre del año de mil novecientos ochenta y nueve.

Extiendo la presente, en dieciséis páginas útiles, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los dieciocho días del mes de enero del año de mil novecientos noventa, a fin de incorporarla al Decreto de Promulgación respectivo.—Rúbrica.

A P E N D I C E 5

Martes 10 de enero de 1995 **DIARIO OFICIAL**

DECRETO por el que se aprueba el Protocolo Adicional que modifica el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América, para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.

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

ERNESTO ZEDILLO PONCE DE LEON, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

"LA CAMARA DE SENADORES DEL HONORABLE CONGRESO DE LA UNION, EN EJERCICIO DE LA FACULTAD QUE LE CONCEDE EL ARTICULO 76, FRACCION I, DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, D E C R E T A:

ARTICULO UNICO.- Se aprueba el PROTOCOLO ADICIONAL QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN WASHINGTON, D.C. EL DIECIOCHO DE SEPTIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS, suscrito en la

ciudad de México, el día ocho de septiembre de mil novecientos noventa y cuatro.

México, D.F., 16 de diciembre de 1994.- Sen. José Luis Soberanes Reyes, Presidente.- Sen. Mario Vargas Aguilar, Secretario.- Sen. Alicia López de la Torre, Secretaria.- Rúbricas".

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los dos días del mes de enero de mil novecientos noventa y cinco.- Ernesto Zedillo Ponce de León.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, Esteban Moctezuma Barragán.- Rúbrica.

DECRETO por el que se aprueba el Protocolo que modifica el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América, para el Intercambio de Información Tributaria.

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

ERNESTO ZEDILLO PONCE DE LEON, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

"LA CAMARA DE SENADORES DEL HONORABLE CONGRESO DE LA UNION, EN EJERCICIO DE LA FACULTAD QUE LE CONCEDE EL ARTICULO 76, FRACCION I, DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, D E C R E T A:

ARTICULO UNICO.- Se aprueba el PROTOCOLO QUE MODIFICA EL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA, FIRMADO EN WASHINGTON, D.C., EL 9 DE NOVIEMBRE DE 1989, suscrito en la ciudad de México el ocho de septiembre de mil novecientos noventa y cuatro.

México, D.F., 16 de diciembre de 1994.- Sen. José Luis Soberanes Reyes, Presidente.- Sen. Mario Vargas Aguilar, Secretario.- Sen. Alicia López de la Torre, Secretaria.- Rúbricas".

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los dos días del mes de enero de mil novecientos noventa y cinco.- Ernesto Zedillo Ponce de León.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, Esteban Moctezuma Barragán.- Rúbrica.

SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES

DECRETO promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para el intercambio de información tributaria.

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

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

Por Plenipotenciarios debidamente autorizados para tal efecto, se firmó en la Ciudad de México, el día dieciséis del mes de marzo del año de mil novecientos noventa, el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para el Intercambio de Información Tributaria, cuyo texto y forma en español constan en la copia certificada adjunta.

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

El Canje de Notas diplomáticas previsto en el Artículo 7 del Convenio, se efectuó en la ciudad de Ottawa, los días veintinueve del mes de agosto del año de mil novecientos noventa y uno y veintisiete del mes de abril del año de mil novecientos noventa y dos.

Por lo tanto, para su debida observancia, en cumplimiento de lo dispuesto por la Fracción Primera del Artículo Ochenta y Nueve de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgo el presente Decreto, en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, a los diez días del mes de julio de mil novecientos noventa y dos.- **Carlos Salinas de Gortari**.- Rúbrica.- El

Secretario de Relaciones Exteriores, Fernando Solana.- Rúbrica.

El C. Emb. Andrés Rozental, Subsecretario de Relaciones Exteriores,

CERTIFICA:

Que en los archivos de esta Secretaría obra el original correspondiente a México del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para el Intercambio de Información Tributaria, suscrito en la Ciudad de México, el día dieciséis del mes de marzo del año de mil novecientos noventa, cuyo texto y forma en español son los siguientes:

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA

El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá deseando concertar un Convenio para el intercambio de información tributaria (que en lo sucesivo se denominará "el Convenio"), han acordado lo siguiente:

ARTICULO 1

OBJETO Y ALCANCE

1. El objetivo de este Convenio es facilitar el intercambio de información entre los Estados Contratantes en relación con la determinación y recaudación de impuestos, a fin de facilitarles prevenir, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y el fraude en materia tributaria y desarrollar mejores fuentes de información en esta materia.

2. Los Estados Contratantes se brindarán asistencia mutua, de conformidad y sujetas a las limitaciones que establezcan sus respectivas leyes y demás disposiciones nacionales, para el cumplimiento del objeto a que se refiere el presente Convenio.

3. Las solicitudes de asistencia presentadas en los términos del presente Convenio, se ejecutarán conforme a lo previsto en el segundo párrafo de este Artículo, salvo que:

- a) la ejecución de la solicitud requiera que el Estado Requerido se exceda en sus facultades, esté prohibida por las disposiciones legales en vigor en ese Estado o la información solicitada no se pueda obtener con arreglo a las leyes o en el curso normal de la administración del Estado Requerido o del otro Estado, en cuyo caso las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes se consultarán para acordar medios legales

alternativos que permitan proporcionar la asistencia referida;

- b) la ejecución de la solicitud, sea a juicio del Estado Requerido, contraria a su seguridad nacional u orden público;
- c) al proporcionar la información se puedan divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procedimientos comerciales;
- d) la ejecución de la solicitud imponga a un Estado Contratante la obligación de llevar a cabo medidas contrarias a las leyes o prácticas administrativas de ese o del otro Estado Contratante; o
- e) la solicitud no cumpla con las disposiciones del presente Convenio.

4. Los Estados Contratantes se prestarán asistencia a través del intercambio de información a que se refiere el Artículo 4 y mediante aquellas medidas complementarias que puedan acordar las autoridades competentes conforme al Artículo 5.

ARTICULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL CONVENIO

1. El presente Convenio se aplicará a los siguientes impuestos establecidos por un Estado Contratante o en su representación:

- a) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos:
 - (I) impuestos federales sobre la renta,
 - (II) impuestos federales sobre productos del trabajo, y
 - (III) impuesto federal al activo;

b) en el caso de Canadá, los impuestos establecidos por el Gobierno de Canadá bajo la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. Asimismo este Convenio se aplicará a todo impuesto idéntico o substancialmente similar que se establezca con posterioridad a la fecha del presente Convenio, en adición o en sustitución a los impuestos vigentes. Las autoridades competentes de cada Estado Contratante se notificarán cualquier cambio en sus leyes que pueda afectar sus obligaciones en los términos de este Convenio.

3. El Convenio no se aplicará a los impuestos establecidos por los Estados, Provincias, Municipios u otras subdivisiones políticas de un Estado Contratante.

ARTICULO 3 DEFINICIONES

1. Para los efectos del presente Convenio, salvo que se defina de otra manera, se entenderá:

- a) por "autoridad competente":
 - (I) en el caso de los Estados Unidos Mexicanos, el Secretario de Hacienda y Crédito Público o su delegado autorizado, y
 - (II) en el caso de Canadá, el Ministro de la Renta Nacional o su delegado autorizado;
- b) por "persona", toda persona física o moral, incluyendo sociedades, fideicomisos, asociaciones o sucesiones;
- c) por "impuesto", toda contribución a la que se le aplique el Convenio;
- d) por "información", todo hecho o declaración, cualquiera que sea la forma que revista y que pueda ser relevante o esencial para la administración y aplicación de los impuestos, incluyendo, entre otros, pero sin limitarse a ellos:
 - (I) la declaración de personas físicas, y
 - (II) los documentos o registros de una persona o un Estado contratante,
- e) por "Estado Requiriente" y "Estado Requerido", el Estado Contratante que solicite o reciba la información y el Estado que proporciona o al que se le solicita dicha información, respectivamente.

2. En relación con la aplicación en cualquier momento del presente Convenio por un Estado Contratante, todo término no definido en este Convenio tendrá el significado que se le atribuya en las leyes del Estado Contratante referentes a los impuestos que son objeto del Convenio, a menos que el contexto lo exija de otra manera o que las autoridades competentes convengan en un significado común, de acuerdo a lo previsto por el Artículo 5.

ARTICULO 4

INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán información con el fin de administrar y aplicar las leyes nacionales de los Estados Contratantes correspondientes a los impuestos comprendidos en el presente Convenio, incluyendo, entre otros, pero sin limitarse a ellos, la información para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos o el cobro y la ejecución de créditos fiscales.

2. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán qué tipo de información se intercambiará de manera automática con arreglo a este párrafo y los procedimientos que se utilizarán para el intercambio de dicha información a fin de lograr lo dispuesto en el párrafo anterior. Las autoridades competentes se transmitirán dicha información entre ellas de manera automática.

3. La autoridad competente de un Estado Contratante transmitirá espontáneamente a la autoridad competente del otro Estado Contratante, aquella información que llegue a su conocimiento, que en su opinión, pueda ser relevante y coadyuve de manera significativa a alcanzar los fines mencionados en el párrafo 1 de este Artículo. Las autoridades competentes podrán determinar la información que se intercambiará de acuerdo con este párrafo, adoptando e instrumentando las medidas y los procedimientos necesarios para garantizar que la información sea proporcionada a la autoridad competente del otro Estado.

4. La autoridad competente del Estado Requerido proporcionará la información que le solicite la autoridad competente del Estado Requiriente para los propósitos a que se refiere el párrafo 1 de este Artículo. En los casos en que la información disponible en los archivos fiscales del Estado Requerido no sea suficiente para dar cumplimiento a la solicitud, dicho Estado Contratante adoptará todas las medidas necesarias para proporcionar al Estado Requiriente la información solicitada.

5. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 4, el Estado Requerido, no obstante que dicha información pueda no ser necesaria en ese momento para efectos fiscales, la obtendrá y la proporcionará en la misma forma en que lo haría si el impuesto de el Estado Requiriente fuera el impuesto del Estado Requerido y hubiera sido aplicado por este último. De solicitarlo específicamente la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante se esforzará en proporcionar la información en los términos del presente Artículo en la forma en que sea requerida, ya sean declaraciones de testigos y copias de documentos originales, sin enmiendas, incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros informes o escritos, dentro de los límites en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con las leyes y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.

6. No obstante lo establecido por cualquiera otra disposición del presente Convenio, un Estado Contratante únicamente podrá solicitar información en relación a una persona en particular o en relación a las operaciones de esa persona, cuando la información esté relacionada con un impuesto que sea exigible en ese Estado

Contratante a dicha persona o se encuentre relacionado con las operaciones realizadas por la misma.

7. Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes se interpretarán en el sentido de que imponen a un Estado Contratante la obligación de utilizar todos los medios legales disponibles y realizar sus mejores esfuerzos para ejecutar una solicitud. Un Estado Contratante podrá, a su discreción, adoptar medidas para obtener y transmitir al otro Estado Contratante la información que, de acuerdo con el párrafo 3 del Artículo 1, no está obligado a proporcionar.

8. Cualquier información que reciba un Estado Contratante se tratará como secreta en la misma forma que cualquier información obtenida bajo las leyes nacionales de aquel Estado Contratante y solamente se revelará a personas físicas o autoridades (incluyendo órganos administrativos o judiciales), que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos objeto del presente Convenio, en el cobro de créditos fiscales, en la aplicación de las leyes o en la resolución de los recursos administrativos referentes a dichos impuestos. Dichas personas físicas o autoridades usarán esta información sólo para efectos fiscales. Dichas personas físicas o autoridades podrán revelar la información en procedimientos públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales.

ARTICULO 5

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán acordar poner en práctica un programa destinado a lograr los objetos de este Convenio. Dicho programa podrá incluir, además de los intercambios de información a que se refiere el Artículo 4, otras medidas para mejorar el cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria, tales como el intercambio de conocimientos técnicos, el desarrollo de nuevas técnicas de auditoría (incluyendo auditorías simultáneas e investigaciones, en sus jurisdicciones y por sus autoridades competentes), la identificación de nuevas áreas de evasión de impuestos y estudios conjuntos en torno a dichos sectores.

2. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes tratarán de resolver por mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda derivada de la interpretación o aplicación del presente Convenio. En específico, las autoridades competentes podrán acordar en dar un significado común a una expresión y determinar cuándo son extraordinarios los costos a que se refiere el Artículo 6.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente con el objeto de aplicar el presente Convenio.

ARTICULO 6

COSTOS

A menos que las autoridades competentes de los Estados Contratantes lo acuerden en forma distinta, los costos ordinarios en que se incurra por la asistencia proporcionada serán sufragados por el Estado Requerido y los costos extraordinarios incurridos por dicha asistencia serán sufragados por el Estado Requirente.

ARTICULO 7

ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio entrará en vigor en la fecha en que se efectúe el intercambio de notas por los representantes de los Estados Contratantes debidamente autorizados al efecto, mediante el cual confirmen mutuamente que han cumplido con todos los requisitos constitucionales y legales necesarios para poder ejecutar este Convenio.

2. Las disposiciones del presente Convenio se aplicarán a impuestos que sean exigibles el día a partir del primer día de enero del año calendario siguiente a aquél en el que se lleve a cabo el intercambio de notas.

3. No obstante lo dispuesto por el párrafo 2 del presente Artículo, las disposiciones de este Convenio se aplicarán a impuestos adeudados el día a partir del primer día de enero del año de calendario siguiente a aquél en el que se lleve a cabo el intercambio de notas, siempre que dichos impuestos no hubieran sido enterados antes de esa fecha con motivo de fraude o incumplimiento voluntario del pago.

ARTICULO 8

DENUNCIA

Este Convenio permanecerá en vigor hasta en tanto no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquier Estado Contratante podrá denunciarlo en cualquier momento después de su entrada en vigor, previa notificación, por la vía diplomática, con un mínimo de tres meses de antelación.

Hecho en dos originales en la Ciudad de México a los dieciséis días del mes de marzo del año de mil novecientos noventa, en los idiomas español, inglés y francés, siendo el texto en cada idioma igualmente auténtico.- Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.- Rúbrica.- Por el Gobierno de Canadá.- Rúbrica.

La presente es copia fiel y completa en español del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para el Intercambio de Información Tributaria, suscrito en la Ciudad de México el día dieciséis del mes de marzo del año de mil novecientos noventa.

Extiendo la presente, en catorce páginas útiles, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los veintinueve días del mes de mayo del año de mil novecientos noventa y dos, a fin de incorporarla al Decreto de promulgación respectivo.- Rúbrica.

BIBLIOGRAFIA

Libros:

- Akehurst, Michael.** Introducción al derecho internacional. 2a. Edición. España. Alianza Editorial. --- 1988. Versión española y notas de Manuel Medina Ortega; adiciones y bibliografía complementaria de Miguel de la Fuente Casamar.
- Becerra Ramírez, Manuel.** Derecho Internacional Público. 1a. Edición. México. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 1991.
- Bettinger Barrios, Herbert.** Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. 1a. Edición. México. Ediciones Fiscales ISEF, S. A. 1994.
- Bodino, Juan.** Los seis libros de la República. Selección, traducción e introducción de Pedro Bravo. 1a. Ed. Madrid, España. Editorial Aguilar. 1973.
- Cárdenas Elizondo, Francisco.** Introducción al estudio del derecho fiscal. 1a. Edición. México. --- Edit. Porrúa, S. A. 1992.
- Cervantes García, Alonso.** Algunas implicaciones internacionales en materia del impuesto sobre la renta. 1a. Edición. México. Editada por la Academia de estudios fiscales de la Contaduría pública; Edit. Oasis. 1974.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz.** Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional. México. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 1972.
- De la Cueva, Arturo.** Justicia, Derecho y Tributación. 1a. Edición. México. Edit. Porrúa, S. A. 1989.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.** Principios de Derecho Tributario. 3a. Edición, 2a. reimpresión. México. Edit. Limusa, Grupo Noriega Editores. 1991.
- Di Giovan Battista, Ileana.** Derecho Internacional Económico y relaciones económicas internacionales. Buenos Aires, Argentina. Editorial Abeledo-Perrot. 1992.
- Due, John F.** Análisis Económico de los Impuestos en el cuadro general de las finanzas públicas. -- 3a. Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial El Ateneo. 1972.
- Due, John F. y Friedlaender, Ann F.** Government Finance. 7a. Edición. Chicago, Estados Unidos. -- Editado por Richard D. Irwin, Inc. 1961.
- Fayt, Carlos S.** Derecho Político. 7a. Edición inalterada. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1988. Tomo I.

- Flores Zavala, Ernesto.** Finanzas Públicas (Impuestos). Trigesima edición. México. Editorial Porrúa, S. A. 1993.
- Forns, José Juan.** La doble imposición internacional. Madrid. Editado por la Cámara Oficial de Comercio. 1960.
- García Moreno, Víctor Carlos.** Derecho Conflictual. México. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. 1991.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M.** Derecho financiero. 1a. Ed., y 2a Edición ampliada y actualizada. --- Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1962 y 1970. Tomo I.
- Godoy, Norberto J.** Teoría General del Derecho Tributario (Aspectos esenciales). Buenos Aires, --- Argentina. Editorial Abeledo-Perrot. 1992.
- Instituto de Estudios Fiscales.** Doble imposición internacional (Convenio Modelo de la OCDE). --- Barcelona, España. 1972. Editado por el Ministerio de Hacienda.
- Marzorati, O. J.** Derecho de los negocios internacionales. 4a. Edición. Buenos Aires, Argentina. --- Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma. 1993.
- Musgrave, Richard A.** Hacienda Pública (Teórica y aplicada). 5a. Edición. México. Editorial Mc. --- Graw Hill. 1989.
- Ortiz Ahlf, Loretta.** Derecho Internacional Público. México. Editorial Harla. 1988.
- ONU.** La Convención Bilateral Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Estados Unidos. Editado por las Naciones Unidas. 1980.
- Pereznielo Castro, Leonel.** Derecho Internacional Privado. Quinta edición. México. Editorial Harla. 1991.
- Remiro Brotons, Antonio.** Derecho Internacional Público. España. Editorial Tecnos. Vol. 1. 1982. -
- Rodríguez Lobato, Raúl.** Derecho fiscal. 2a. Edición. México. Editorial Harla. 1992.
- Sears Vázquez, Modesto.** Derecho internacional público. 14a. Edición. México. Editorial Porrúa, S. A. 1993
- Sepúlveda, César.** Derecho Internacional. Décimosexta edición actualizada. México. Editorial Porrúa, S. A. 1991.
- Texeiro Valladao, Haroldo.** Derecho internacional Privado. 1a. Edición. México. Editorial Trillas. 1987.

- Time-Life.** Library of Nations. Canadá. 2a. Impresión. Virginia, U.S.A. Editado por Time-Life. 1989.
- Tron, Manuel M.** Régimen fiscal de los extranjeros en México; Colección de ensayos jurídicos. 4a. edición. México. Editorial Themis. 1994.
- Varios.** Memoria del curso sobre negociación de tratados tributarios. Ajijic, Edo. de Jalisco, México. Editado por la SHCP e INDETEC CIATDSE. 1978.
- Varios.** Memoria del XIII Seminario Nacional de Derecho internacional privado. 1a. edición, México. Editado por la UNAM. 1992.
- Varios.** Symposium Internacional Juan Bodino-Manuel Pedroso. Con motivo del IV Centenario de la publicación de Los seis libros de la República de J. Bodino. 1a. Edición. México. Editado por la UNAM. 1979.
- Varios.** Tratados para evitar la doble imposición. México. Editado por la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A. C. y el Instituto Mexicano de contadores públicos, A.C. 1992.
- Villegas, H. B.** Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5a. Ed. ampliada y actualizada, 2a. reimpresión. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1993.

Diccionarios:

- Diccionario de Derecho.** De Pina, Rafael. 5a. Edición. México. Editorial Porrúa, S. A. 1978.
- Diccionario Jurídico Mexicano.** Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. 4a. Edición. México. Editorial Porrúa, S. A. 1991. Tomo: D-H.
- Diccionario de Derecho Público (Administrativo-Constitucional-Fiscal).** Fernández Vázquez Emilio. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 1981.
- Enciclopedia Jurídica OMEBA.** Buenos Aires, Argentina. Editorial Driskill, S. A. 1986. Tomo IX.

Revistas:

- Arriola Vizcaino, Adolfo.** Artículo: La doble tributación internacional. Revista Jurídica. Año 1980.
- Aspe Armella Pedro.** Artículo: La política mexicana sobre tratados impositivos internacionales. Informe Hacendario. México. Editado por la SHCP. Julio-Septiembre 1993. Vol. 1. Número 3.
- Borrás Rodríguez, Alegría.** Artículo: La doble imposición en el grupo Andino. Revista de Derecho

internacional. Madrid, España. Editado por el Instituto de Francisco de Vitoria. Consejo Superior de Investigaciones Científicas. 1975. Vol. XXVIII. Número: 1-3.

Orozco Felgueres, Carlos. Artículo: Comparabilidad del sistema fiscal mexicano con el de E.U.A. *Prontuario de Actualización Fiscal.* México. Enero 1994. Editorial Ecasa. No. 102.

Martín Granados, Ma, Antonieta y Rojo Chávez, Juan José. Artículo: Convenio México-EU para evitar la doble imposición. *Prontuario de Actualización Fiscal.* México. Marzo 1994. Editorial Ecasa. No. 107.

Rojo Chávez, Juan José. Artículo: Convenio México-EE.UU. para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal (2a. Parte.) *Prontuario de Actualización Fiscal.* México. Agosto 1994. Editorial Ecasa. No. 117.

Flores Ramos, Jesús. Artículo: Aspectos comparativos de los sistemas fiscales de México y EU. *Nuevo Consultorio Fiscal.* México. Marzo 1995. Editado por la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM. No. 133.

Periódicos:

El Financiero. 24 De junio de 1992.

El Financiero. 5 De agosto de 1992.

El Financiero. 14 De agosto de 1992.

Excélsior. 15 De agosto de 1992.

Excélsior. 9 De septiembre de 1992.

El Financiero. 29 De octubre de 1992.

El Financiero. 23 De noviembre de 1992.

El Financiero. 25 De noviembre de 1992.

El Financiero. 21 De enero de 1993.

Excélsior. 24 De febrero de 1993.

El Financiero. 29 De junio de 1992.

El Financiero. 13 De agosto de 1993.

El Financiero. 7 De octubre de 1993.

Legislación:

Código Civil para el Distrito Federal.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Income Tax Guide.

Ley del Impuesto sobre el Activo.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley de Nacionalidad.

Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 Constitucional.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta.

Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores.

Ley de Amparo.

Ley sobre la celebración de tratados