



78  
2ej.

# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION  
(México-Canadá y México-Estados Unidos de América)**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A N  
NATALIA (FLORES ESPINO  
ALEJANDRO FERNANDO REYES GUTIERREZ  
MIGUEL ANGEL RONQUILLO DE LEON**

ASESOR DEL SEMINARIO C.P. GILDA ESCOBEDO TOLEDO.



MEXICO, D. F.

1997

1995

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.

**AGRADECIMIENTOS:**

**A la Universidad Nacional Autónoma de México.**

**A la Facultad de Contaduría y Administración.**

**AGRADECIMIENTO ESPECIAL:**

**A la Profesora C.P. GILDA ESCOBEDO TOLEDO  
por su orientación, paciencia y dedicación demostrada  
en el desarrollo de nuestra investigación.**

**TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION**  
**(México-Canadá y México-Estados Unidos de América)**

	Pág.
- <b>INTRODUCCION</b>	
<b>CAPITULO I GENERALIDADES</b>	<b>9</b>
1.1 Antecedentes	9
1.2 Marco legal	12
1.3 Concepto	22
1.4 Objetivo	23
1.5 Países con los que México ha establecido Tratados	25
<b>CAPITULO II ESTRUCTURA DE UN TRATADO</b>	<b>27</b>
2.1 Esquema general	27
2.2 Estructura	29
2.3 Elementos que lo conforman	31
- Aspectos Generales	31
a) Alcance personal	31
b) Impuestos incluidos	31
c) Definiciones generales	32
d) Residente	32
e) Establecimiento permanente	33
f) Empresas asociadas	33
g) Método de exención	33

h) Método de Crédito	34
i) Indiscriminación	34
j) Procedimiento de acuerdo mutuo	35
k) Intercambio de información	36
l) Extensión territorial	36
m) Entrada en vigor	37
n) Terminación	37
- Ingresos tutelados directos y derivados	38
a) Ingresos por bienes inmuebles	38
b) Beneficios de explotación	38
c) Embarques, transporte fluvial y aéreo	39
d) Dividendos	39
e) Intereses	40
f) Regalfas	40
g) Ganancias de Capital	41
h) Servicios personales independientes	41
i) Servicios personales dependientes	42
<b>CAPITULO III CONVENIO CELEBRADO ENTRE</b>	
<b>MEXICO Y CANADA</b>	<b>43</b>
3.1 Rentas Inmobiliarias	45
3.2 Beneficios empresariales	45
3.3 Transportación Marítima y Aérea	47
3.4 Personas Asociadas	48
3.5 Dividendos	49

<b>3.6 Intereses</b>	<b>51</b>
<b>3.7 Regalías</b>	<b>54</b>
<b>3.8 Ganancias de Capital</b>	<b>56</b>
<b>3.9 Trabajos independientes</b>	<b>58</b>
<b>3.10 Trabajos dependientes</b>	<b>59</b>
<b>3.11 Participaciones de Consejeros</b>	<b>60</b>
<b>3.12 Artistas y deportistas</b>	<b>61</b>
<b>3.13 Pensiones y anualidades</b>	<b>62</b>
<b>3.14 Funciones públicas</b>	<b>63</b>
<b>3.15 Estudiantes</b>	<b>64</b>

#### **CAPITULO IV CONVENIO CELEBRADO ENTRE**

#### **MEXICO Y LOS ESTADOS UNIDOS**

#### **DE AMERICA**

<b>4.1 Rentas Inmobiliarias (Bienes raíces)</b>	<b>67</b>
<b>4.2 Beneficios de las empresas</b>	<b>67</b>
<b>4.3 Transportación Marítima y Aérea</b>	<b>68</b>
<b>4.4 Empresas Asociadas</b>	<b>68</b>
<b>4.5 Dividendos</b>	<b>68</b>
<b>4.6 Intereses</b>	<b>69</b>
<b>4.7 Imposición sobre sucursales</b>	<b>70</b>
<b>4.8 Regalías</b>	<b>71</b>
<b>4.9 Ganancias de Capital</b>	<b>72</b>
<b>4.10 Trabajos independientes</b>	<b>72</b>
<b>4.11 Trabajos dependientes</b>	<b>72</b>

<b>4.12 Artistas y deportistas</b>	<b>73</b>
<b>4.13 Pensiones y anualidades</b>	<b>74</b>
<b>4.14 Funciones públicas</b>	<b>75</b>
<b>4.15 Estudiantes</b>	<b>75</b>
<b>CAPITULO V EFECTOS DE LA APLICACION DE LOS TRATADOS</b>	<b>76</b>
<b>5.1 Convenio México-Canadá</b>	<b>76</b>
<b>a) Eliminación de la doble imposición</b>	<b>76</b>
<b>b) Disposiciones especiales</b>	<b>78</b>
- No discriminación	78
- Procedimiento amistoso	79
- Intercambio de información	80
- Agentes diplomáticos y funcionarios consulares	81
<b>5.2 Convenio México-Estados Unidos</b>	<b>82</b>
<b>a) Eliminación de la doble imposición</b>	<b>82</b>
<b>b) Disposiciones especiales</b>	<b>83</b>
- No discriminación	83
- Procedimiento amistoso	85
- Intercambio de información	86
- Agentes diplomáticos y funcionarios consulares	87

<b>5.3 Ingresos por concepto de sueldos o salarios</b>	<b>87</b>
- Caso 1	91
- Caso 2	91
- Caso 3	92
- Caso 4	92
<b>5.4 Ingresos por concepto de honorarios</b>	<b>95</b>
- Caso 1	98
- Caso 2	100
- Caso 3	101
<b>5.5 Ingresos de residentes en el extranjero por uso o goce temporal de inmuebles</b>	<b>103</b>
<b>5.6 Ingresos de residentes en el extranjero por enajenación de inmuebles</b>	<b>105</b>
<b>5.7 Ingresos por concepto de pago de regalías</b>	<b>106</b>
Caso 1	108
Caso 2	110
<b>5.8 Ingresos por concepto de pago de dividendos</b>	<b>111</b>
Caso 1	112
<b>5.9 Ingresos por concepto de pago de intereses</b>	<b>113</b>
- <b>CONCLUSIONES</b>	<b>119</b>
- <b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>121</b>

## **INTRODUCCION**

Tomando en cuenta la apertura comercial a través del Tratado de Libre Comercio (TLC), el presente trabajo se llevó a cabo en base a estudios realizados sobre "Tratados para evitar la doble tributación", en particular, sobre los Tratados México-Canadá y México-Estados Unidos de América.

Al escoger el tema tomamos en cuenta que hacía falta un material de apoyo que resumiera varias publicaciones y libros de consulta en uno sólo, que pueda ser un apoyo a la Contaduría Pública y a otros interesados en el tema.

No pretendemos con ésto realizar un libro de texto, sino presentar un modesto aporte de manera sencilla y accesible para el lector, de tal manera que despertemos su inquietud para llevar a cabo un estudio más profundo al respecto. Sin embargo, la secuencia con que es llevado el tema a través de los cinco capítulos de que está formado, nos permite ir avanzando de una manera progresiva hasta llegar a algunas aplicaciones prácticas, que servirán como ejemplo en la resolución de problemas que pudieran presentárseles a los interesados.

# **TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION (México-Canadá y México-Estados Unidos de América)**

## **CAPITULO I GENERALIDADES**

### **1.1 ANTECEDENTES**

La Doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, en cualquier país, pudiendo ser establecidos por una misma entidad o porque concurren a esa misma fuente diversas entidades.

Nos centraremos al hablar de la doble imposición internacional, a la que se da cuando los estados soberanos gravan la misma fuente. Cuando una persona física o moral obtiene rentas de fuentes ubicadas en México y tiene su residencia en el extranjero. Si revisamos el Artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1996, vigente en México, nos daremos cuenta que es sujeta del mismo, pero a la vez puede estar sujeta al impuesto sobre la renta en el país donde reside.

Cada Estado tiene derecho a gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia, de aquí nace el problema de la doble imposición.

Como producto de esfuerzos internacionales, cuyo objetivo es eliminar el efecto de gravar más de una vez, un mismo ingreso, surgen los modelos de doble tributación, los que son acuerdos entre los países desarrollados y en vías de serlo.

"En 1921, la Sociedad de las Naciones, por conducto de su Comité Financiero, en respuesta a la necesidad planteada en la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920, para que se adoptaran medidas encaminadas a eliminar la doble tributación, confió a un grupo de cuatro expertos (Estados Unidos de América, Italia, Países Bajos y Reino Unido), la tarea de preparar un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación Internacional".<sup>1</sup>

El comité Financiero de la Sociedad en 1922 formó un grupo con siete funcionarios fiscales, quienes representaban a sus países de origen, tales como Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países

---

1.- **BETTINGER BARRIOS, Herbert, Estudio sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. 31.**

**Bajos, el Reino Unido y Suiza, quienes realizaron estudios administrativos y prácticos sobre la doble tributación y de la evasión de impuestos a nivel internacional. Posteriormente se les adhirieron Alemania, Argentina, Japón, Polonia y Estados Unidos de América. Este grupo elaboró en sus sesiones llevadas a cabo en 1923 y 1927, "convenios bilaterales para evitar la doble tributación en materia especial de impuestos directos, en relación con los impuestos sobre la renta y la propiedad; una Convención bilateral de asistencia administrativa en cuestiones fiscales y un Convenio de asistencia judicial en recaudación de impuestos".<sup>2</sup>**

En 1929 se designa un Comité Fiscal permanente, el que en 1946 convocó a un Subcomité en los Países Bajos para revisar los avances con respecto a los acuerdos fiscales a que se llegó en Ginebra en la primera fecha mencionada y en la que participaron 27 países.

Ha sido también preocupación de la Organización de las Naciones Unidas el tratar sobre la doble imposición, por lo que el 10. de octubre de 1946 formó una Comisión Fiscal, a la que se le pidió que estudiara y asesorara al Consejo en el campo de la hacienda pública,

---

2.- **BETTINGER BARRIOS, Herbert, Estudio sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. 31.**

con especialidad en los aspectos jurídicos, administrativos y técnicos. En 1954 la Comisión Fiscal y su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales, dejaron de actuar y su trabajo lo asumió la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE). Como resultado del trabajo de la OCEE, surgió la primera recomendación sobre la doble tributación el 25 de febrero de 1955, de donde nació el Comité Fiscal de la OCEE en marzo de 1955. Este Comité Fiscal se convirtió en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en el año de 1961.

Así es como se llega al año de 1966 en el que el Comité Fiscal elabora un proyecto de convención en el que se plasma los lineamientos uniformes para resolver los problemas de doble tributación en materia de patrimonio y herencias.

## **1.2 MARCO LEGAL**

Es precisamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 133 en donde encontramos el fundamento legal de los tratados internacionales que México celebre con otros países y que a la letra dice:

"Art. 133.-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”.**

**En este artículo podemos ver el proceso de formación y validez constitucional de los tratados internacionales, así como el alcance vinculatorio y la subordinación de los mismos a las prescripciones de la Constitución, además del orden jerárquico entre las leyes federales y los tratados internacionales; el alcance normativo entre los tratados y las convenciones internacionales.**

**Además en el artículo 73 fracciones XVI, XVIII, XX, XXIX A, inciso 1º, XXIX F y XXX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establecen las facultades del Congreso de la Unión para dictar leyes sobre:**

- a) Los extranjeros y su naturalización;**
- b) El valor relativo de la moneda extranjera;**
- c) La organización de los cuerpos diplomático y consular mexicanos;**

- d) **El establecimiento de contribuciones de comercio exterior, así como**
- e) **La regulación de la inversión extranjera.**

**También en el Artículo 76 , leemos "I. Son facultades exclusivas del Senado: Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal, con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión; ..."**

**Remitiéndonos al artículo 89 que trata sobre las facultades y obligaciones del Presidente, en su fracción 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 la 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;"**

**En la Ley del Impuesto Sobre la Renta encontramos:**

**"Artículo 4-A. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trate y se cumplan con las disposiciones del propio tratado.**

**Las constancias que expidan autoridades extranjeras para acreditar residencia harán fe sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando la autoridad fiscal así lo requiera".**

**"Artículo 6. Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por lo que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley".**

**En el Código Fiscal de la Federación se menciona en el artículo 8 lo que se entiende por México para efectos fiscales. Y en el artículo 9, quienes se consideran residentes en territorio nacional.**

**Cabe aclarar que los tratados internacionales en materia fiscal pueden clasificarse en dos apartados:**

- a) Los que celebran los Estados en materia arancelaria y que sirven para establecer zonas de libre comercio o una unión aduanera.**
- b) Los tratados, convenciones para evitar la doble imposición internacional o para el intercambio de información en materia fiscal.**

**También se hace necesario tomar en cuenta el Decreto de promulgación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, firmado el diecisiete del mes de diciembre de mil novecientos noventa y dos y aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día veintidós del mes de noviembre del año de mil novecientos noventa y tres, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día ocho del mes de diciembre del mismo año, en donde encontramos:**

**"Artículo 103. Relación con otros tratados internacionales**

- 1. Las partes confirman los derechos y obligaciones existentes entre ellas conforme al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y otros acuerdos de los que sean partes.**

2. En caso de incompatibilidad entre tales acuerdos y el presente Tratado, éste prevalecerá en la medida de la incompatibilidad, salvo que en el mismo se disponga otra cosa".

En el Artículo 2103 del Tratado de Libre Comercio, celebrado entre México, Estados Unidos de América y Canadá, referente al rubro de "tributación", leemos textualmente:

**"Artículo 2103. Tributación**

1. Salvo lo dispuesto en este artículo, ninguna disposición de este Tratado se aplicará a medidas tributarias.
2. Nada de lo dispuesto en el presente Tratado afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las Partes que se deriven de cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre este Tratado y cualquiera de estos convenios, el Convenio prevalecerá en la medida de la incompatibilidad.
3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2:
  - (a) el Artículo 301, 'Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Trato nacional', y aquellas otras disposiciones de este Tratado necesarias para hacer efectivo dicho artículo, se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que en el Artículo III del GATT; y

(b) el Artículo 314, 'Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Impuestos a la exportación', y el Artículo 604, 'Energía y petroquímica básica - Impuestos a la exportación', se aplicarán a las medidas tributarias.

4. Sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2:

(a) el Artículo 1202, 'Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional', y el Artículo 1405, 'Servicios financieros - Trato nacional', se aplicarán a medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, y a los impuestos listados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos; y

(b) los Artículos 1102 y 1103, 'Inversión - Trato nacional y Trato de nación más favorecida'; 1202 y 1203, 'Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional y Trato de nación más favorecida'; y 1405 y 1406, 'Servicios financieros -Trato nacional y Trato de nación más favorecida', se aplicarán a todas las medidas tributarias, distintas a las relativas a la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, así como los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y aquellos impuestos señalados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4,..."

Siguiendo con el Decreto del TLC:

"...pero nada de lo dispuesto en esos artículos se aplicará:

- (c) a ninguna obligación de nación mas (sic) favorecida respecto a los beneficios otorgados por una Parte en cumplimiento de un convenio tributario;
  - (d) a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;
  - (e) a la continuación o pronta renovación de una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;
  - (f) a una reforma a una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente, en tanto esa reforma no reduzca, al momento de efectuarse, su grado de conformidad con ninguno de esos artículos;
  - (g) a ninguna tributaria nueva, encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa y efectiva y que no discrimine arbitrariamente entre personas, bienes o servicios de las Partes, ni anule o menoscabo del mismo modo las ventajas otorgadas de conformidad con esos artículos, en el sentido del Anexo 2004; o
  - (h) a las medidas listadas en el párrafo 2 del Anexo 2103.4.
5. Sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2 y sin perjuicio de los derechos y obligaciones de las Partes de conformidad con el párrafo 3, el Artículo 1106 (3), (4) y (5), 'Requisitos de desempeño', se aplicará a las medidas tributarias.

6. El Artículo 1110, 'Expropiación y compensación', se aplicará a las medidas tributarias, salvo que ningún inversionista podrá invocar ese artículo como fundamento de una reclamación, hecha en virtud del Artículo 1116 ó 1117, cuando se haya determinado de conformidad con este párrafo que la medida no constituye una expropiación. El inversionista turnará el asunto, al momento de hacer la notificación a que se refiere el Artículo 1119 'Notificación de la intención de someter a la reclamación a arbitraje', a las autoridades competentes señaladas en el Anexo 2103.6, para que dicha autoridad determine si la medida no constituye una expropiación. Si las autoridades competentes no acuerdan examinar el asunto o si, habiendo acordado examinarlo no convienen en estimar que la medida no constituye una expropiación, dentro de un plazo de seis meses después de que se las haya turnado el asunto, el inversionista podrá someter una reclamación a arbitraje, de conformidad con el Artículo 1120 'Sometimiento de la reclamación al arbitraje'"

Más adelante, siempre refiriéndonos al Tratado de Libre Comercio de América del Norte, se conceptualiza lo referente a los rubros que tendrán trato especial con respecto a los impuestos que tienen que ver para evitar la doble tributación.

#### **"Anexo 2103.4**

##### **Medidas tributarias específicas**

1. Para efectos del Artículo 2103(4) (a) y (b), el impuesto listado es el impuesto al activo de conformidad con la Ley del Impuesto al Activo, de México.
2. Para efectos del artículo 2103(4) (h), el impuesto listado es cualquier impuesto al consumo sobre primas de seguros que adopte México, en la medida en que ese impuesto, de ser recaudado por Canadá o por Estado Unidos, quedaría comprendido en el Artículo 2103(4) (d), (e) o (f)."

#### **"Anexo 2103.6**

##### **Autoridades competentes**

Para efectos de este capítulo:

**autoridad competente** significa:

- (a) en el caso de México, el Subsecretario de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- (b) en el caso Canadá, el Assistant Deputy Minister for Tax Policy del Department of Finance; y
- (c) en el caso de Estados Unidos, el Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy), del Department of the Treasury.

Las bases fundamentales que se tomen en cuenta para la

**celebración de tratados o convenios para evitar la doble tributación son:**

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Ley sobre la Celebración de Tratados.
- 3.- Decreto de Promulgación de la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, adoptada en la Ciudad de Viena, Austria, el 21 de marzo de 1986.
- 4.- Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de Información Tributaria.
- 5.- Internal Revenue Code.
- 6.- Federal Income Tax Law.

### **1.3 CONCEPTO**

En general, podemos decir que la palabra Tratado, según el Nuevo Diccionario Enciclopédico Valle significa: "Ajuste, convenio o conclusión de un negocio o materia, después de haberse conferido y hablado sobre ella; especialmente el que celebran entre sí dos o más príncipes o gobiernos. // Escrito o discurso que comprende o explica

**las especies concernientes a una materia determinada".**

**En el ensayo del Lic Javier Moreno Padilla presentado ante el Primer Foro Fiscal celebrado el 18 de agosto de 1993 encontramos la siguiente definición de tratado: "aquel conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional tendientes a la regulación entre las partes contratantes con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales adoptando criterios de tributación bien definidos que eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo período de tiempo, sobre una misma materia gravable de un mismo titular; sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos nacionales de los suscritos".**

**Los tratados para evitar la doble imposición, son los instrumentos legales internacionales que buscan propiciar la neutralidad evitando así la evasión o elusión fiscal y sirven de base para que los Estados soberanos, que así lo deseen, logren equidad en las operaciones que celebren sus residentes fuera de sus fronteras.**

#### **1.4 OBJETIVO**

**Antes que nada debemos hablar del "Derecho Fiscal Inter-**

nacional", que está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales, cuyo objetivo es evitar los problemas de doble tributación, así como coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, a través de la tributación, formas de colaboración entre los países.

"Los tratados o convenciones fiscales que los Estados celebran para evitar la doble imposición internacional en materia de ingresos o de capitales, se caracterizan porque señalan el criterio que se aplicará para definir cuál de los dos países involucrados cobrará el impuesto; por tanto, entrañan una distribución internacional de los ingresos fiscales".<sup>3</sup>

"Uno de los mecanismos adoptados por nuestro país para contrarrestar esta figura, es el acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero; sin embargo, si bien este método unilateral logra atenuar el impacto de la doble tributación, no consigue atraer capitales extranjeros estableciendo esquemas fiscales competitivos, objeto esencial

---

3.- MALPICA DELAMADRID, LUIS y otros. Convenios fiscales internacionales. 52.

de los tratados internacionales en esta materia."<sup>4</sup>

## **1.5 PAISES CON LOS QUE MEXICO HA ESTABLECIDO TRATADOS**

México ha celebrado convenios sobre doble tributación con los siguientes países:

- 1.- Estados Unidos de América.
- 2.- Canadá.
- 3.- Reino de Suecia.
- 4.- Francia.
- 5.- República Federal de Alemania.
- 6.- Suiza.
- 7.- Reino de España.
- 8.- Reino de los Países Bajos.
- 9.- Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.
- 10.- República de Corea.
- 11.- República de Italia.

---

4.- "Principios generales que regulan la aplicación de los Tratados para evitar la doble tributación". En: IDC, Información Dinámica de Consulta. México, Editorial IDC. No. 201, 25 de mayo de 1994; p. 3671.

**No está demás apuntar que el Tratado de Libre Comercio celebrado entre México, Estados Unidos y el Canadá, seguirá teniendo repercusiones previsible en materia de tratados y convenciones internacionales en materia fiscal.**

## **CAPITULO II ESTRUCTURA DE UN TRATADO**

### **2.1 ESQUEMA GENERAL**

Los convenios tributarios son el vehículo que refleja el acuerdo de voluntades de los Estados Contratantes, para los que se han utilizado los esquemas de los modelos tributarios de la Organización de Naciones Unidas, Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y el de Estados Unidos de América (ONU, OCDE, USA respectivamente). Estos modelos son estructurados a través de cláusulas, las que expresan los acuerdos a los que han llegado los Estados Contratantes y señalan los alcances y limitaciones en materia impositiva, tanto interna como externamente y corresponden a cada una de las autoridades fiscales, en base a los ingresos generados en las diferentes circunscripciones territoriales de los Estados participantes.

Estas cláusulas reflejan el acuerdo de voluntades que adquieren legalidad cuando son aprobadas por ambos Estados Contratantes, tomando el carácter de observancia obligatoria para el actuar de las autoridades fiscales involucradas y de los sujetos pasivos comprendidos en los supuestos que establezcan las respectivas cláusulas.

**Las cláusulas se clasifican para su estudio en dos grandes grupos:**

- 1.- las que contemplan aspectos generales de rectoría fiscal; y**
- 2.- las que se orientan a los ingresos que se consideran en estos Convenios.**

**No está por demás señalar que al final existen cláusulas que a su vez forman parte del apartado que corresponde al Protocolo.**

**Se entiende por Protocolo, aquellas disposiciones que los Estados Contratantes han considerado que deben formar parte del Modelo Tributario en las que se pretende aclarar las cláusulas que por su complicada estructura, requieren de una explicación más amplia, de aquella que por su política fiscal se puede verter en las cláusulas. Las disposiciones protocolarias reglamentan los alcances de las cláusulas y tienen la misma fuerza jurídica, por lo que se consideran complemento de éstas.**

**Es de suma importancia aclarar que el término modelo indica que el documento ha sido elaborado por un grupo de expertos, para ser utilizado en términos genéricos por los Estados Contratantes, una vez adecuado éste, pasa a ser un Tratado a negociar y al aprobarse por las partes, se le denomina Convenio.**

Para llevar a cabo el análisis de la estructura de los Tratados Tributarios, se hace necesario tomar como guía el Modelo de OCDE, aunque esto no significa que restemos importancia a los demás modelos existentes, ya que es el Modelo que México utiliza para sus negociaciones.

## **2.2 ESTRUCTURA**

El Modelo de OCDE está estructurado de la siguiente manera:

### **- ASPECTOS GENERALES:**

- a) Alcance personal
- b) Impuestos incluidos
- c) Definiciones generales
- d) Residente
- e) Establecimiento permanente
- f) Empresas asociadas
- g) Método de exención
- h) Método de Crédito
- i) Indiscriminación
- j) Procedimiento de acuerdo mutuo

- k) Intercambio de información
- l) Extensión territorial
- m) Entrada en vigor
- n) Terminación

**- INGRESOS TUTELADOS DIRECTOS Y DERIVADOS:**

- a) Ingresos por bienes inmuebles
- b) Beneficios de explotación
- c) Embarques, transporte fluvial y aéreo
- d) Dividendos
- e) Intereses
- f) Regalías
- g) Ganancias de Capital
- h) Servicios personales independientes:
  - Artistas y atletas
  - Pensiones
  - Servicios Gubernamentales
  - Estudiantes
- i) Servicios personales dependientes:
  - Honorarios de directores
  - Artistas y atletas

## **2.3 ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN**

### **- ASPECTOS GENERALES**

#### **a) Alcance personal**

Por Alcance Personal debemos entender que se aplica a los sujetos pasivos que bajo las leyes de los Estados Contratantes se consideran residentes de uno o ambos Estados.

Aquí se describe que el Tratado se aplicará a las personas físicas o morales residentes en cualquiera de los países signantes.

#### **b) Impuestos incluidos**

En esta cláusula se describe el catálogo de gravámenes sobre los que se aplicará el modelo, generalmente se habla de impuestos directos. Se refiere al Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio exigibles en cada Estado.

### **c) Definiciones generales**

La cláusula de Definiciones generales abarca los conceptos de los términos tales como: persona, sociedad, empresa de un estado contratante, compañía, tráfico internacional, autoridad competente, entre otras. El objeto primordial de esta cláusula es de carácter orientador, ya que a pesar de que los países tengan un mismo idioma, las definiciones de los conceptos citados pueden tener un significado diferente para cada Estado contratante.

### **d) Residente**

Los tratados no toman en cuenta las legislaciones internas de cada país respecto a la residencia y el domicilio. Directamente mencionan como residente a toda persona que conforme a la legislación interna, está sujeta a imposición en razón de su domicilio o residencia. La base fundamental de esta cláusula se relaciona con la primera de "Alcance personal", mencionada al principio del rubro de aspectos generales.

#### **e) Establecimiento permanente**

También esta cláusula tiene relación directa con la de "Alcance personal". El significado del concepto de establecimiento permanente tiene vital importancia, ya que cualquier operación realizada por una empresa que tenga un establecimiento permanente, implica que está cumpliendo con todas sus obligaciones fiscales, conforme a las leyes de los Estados Contratantes.

#### **f) Empresas asociadas**

Es la cláusula que regula operaciones llevadas a cabo entre entidades jurídicas vinculadas con los Estados Contratantes, con el propósito de que las autoridades fiscales estimen ingresos que estén castigados en uno de los entes jurídicos.

#### **g) Método de exención**

Se entiende por exención, el método por el cual el estado del domicilio o residencia del sujeto pasivo, renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o sea que excluye de la base impositiva, los ingresos obtenidos por sus residentes, en el extranjero.

**La cláusula establece los postulados que los Estados Contratantes deben acatar cuando uno de ellos, por razones de su política fiscal, exenta del pago de los impuestos correspondientes a los ingresos obtenidos en su área geográfica y el tratamiento que se le debe aplicar al ingreso exento en el otro Estado Contratante.**

#### **h) Método de Crédito**

**El objetivo primordial de esta cláusula es establecer los lineamientos apegados al modelo de los estados contratantes para evitar la doble tributación. La política que se sigue es la deducción del impuesto pagado en un Estado Contratante en base al que se tendría que pagar en el otro Estado Contratante.**

**Con esto se pretende un beneficio para el contribuyente, ya que permite la recuperación del monto pagado, dejando de cubrir el impuesto que se determina en el otro Estado Contratante.**

#### **i) Indiscriminación**

**La cláusula de indiscriminación manifiesta la limitante para que los Estados Contratantes puedan imponer gravámenes diferentes o**

especiales a los residentes de otro Estado Contratante. Se considerará violatorio del tratado tributario el hecho de imponer un gravamen adicional a los residentes del otro Estado Contratante y que a su vez, no corresponda pagar a un sujeto pasivo del Estado Contratante que impone el gravamen.

Desde luego que esta cláusula no significa que se pierda la libertad de diseñar, de parte de cada Estado Contratante, su propia política fiscal.

#### **j) Procedimiento de acuerdo mutuo**

La cláusula de Procedimiento de acuerdo mutuo o Procedimiento amistoso, le confiere la opción a un contribuyente, para que cuando considere que las acciones de uno o de ambos Estados Contratantes no se apeguen a las cláusulas del Tratado tributario, tiene el derecho de presentar su caso ante las autoridades competentes, del cual esa persona es residente.

El objetivo consiste en evitar caer en litigios que serían complicados y desgastantes subsanando todas las omisiones o aspectos no previstos en el tratado y que lesionen al contribuyente.

#### **k) Intercambio de información**

Es de suma importancia el intercambio de información entre los Estados Contratantes, ésta representa un apoyo documental para demostrar que un residente de alguno de estos estados, ha generado ingresos que no han sido declarados.

Esta cláusula contiene las pautas a seguir según las cuales las informaciones se intercambian en su más amplia extensión, con el objeto de establecer las bases para la aplicación de la legislación interna de los Estados Contratantes, relativa a los impuestos que abarca el tratado en cuestión.

Los Estado Contratantes a través de sus autoridades competentes deciden sobre la manera en que deberá llevarse a cabo el intercambio de información.

#### **l) Extensión territorial**

Es la que cláusula prevé la aplicación del Tratado permitiendo extenderse a la totalidad del territorio de los Estados signantes del tratado, así como en aquellas extensiones territoriales que le correspon-

dan. La única condición para que se pueda tomar en cuenta la extensión de un Convenio a otros Estados o territorios es que éstos perciban impuestos análogos a aquellos a los que se aplica el Tratado.

**m) Entrada en vigor**

El procedimiento de la entrada en vigor de un Tratado dependerá de lo convenido entre los Estados Contratantes, lo que podrá ser después de un período determinado, que seguirá al intercambio de los instrumentos de ratificación y posteriormente de la confirmación de que cada Estado ha cumplido con las formalidades que establezcan sus propias legislaciones.

**n) Terminación**

La aplicación de esta cláusula es similar a la anterior. Cada Estado Contratante tendrá la facultad de dar por terminado un Tratado, incluso, antes de que venza el plazo previamente establecido.

## **- INGRESOS TUTELADOS DIRECTOS Y DERIVADOS**

### **a) Ingresos por bienes inmuebles**

Se regulan a través de esta cláusula los ingresos provenientes de la explotación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante. El Tratado de la OCDE sugiere que los ingresos provenientes del arrendamiento de un inmueble sean gravados por el país en donde éste se ubique. Se debe entender como bien inmueble lo que la legislación del estado residente determine, incluye tanto propiedades accesorias, como el ganado, equipo usado en la agricultura y silvicultura, además de aquellos que se utilicen en el desempeño de servicios personales independientes.

### **b) Beneficios de explotación**

Por medio de la presente cláusula se determina cual de los Estados Contratantes tendrá derecho a gravar las utilidades del sujeto pasivo, señalando que deben ser gravadas en el Estado en donde éstas se generen, a menos que realice su actividad en el otro Estado, a través de un establecimiento permanente.

### **c) Embarques, transporte fluvial y aéreo**

A través de esta cláusula se determina que las utilidades obtenidas en la explotación de buques o aeronaves en tráfico nacional e internacional, sean objeto de impuesto sobre la renta en el Estado Contratante en que se encuentre situada su residencia, a menos que el sujeto pasivo realice operaciones comerciales en el otro Estado Contratante, a través un establecimiento permanente.

### **d) Dividendos**

Respecto de esta cláusula se permite la imposición en el Estado en que resida la empresa que paga los dividendos. También los dividendos podrán ser gravados en el Estado Contratante del cual sea residente la empresa que los paga.

Se entiende por dividendos los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que concedan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones, por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

#### **e) Intereses**

Esta cláusula permite que los intereses sean gravados por el estado en el que se originan, éstos se consideran procedentes de un estado cuando el deudor es el propio estado, una de sus entidades federativas, una de sus subdivisiones políticas, o un residente de ese estado.

A la vez, se consideran procedentes de un estado, los intereses a cargo de establecimientos permanentes o bases fijas, cuando estén ubicadas en el estado, aún cuando el titular no sea residente del otro Estado Contratante, en la medida en que los intereses sean respaldados por el establecimiento o base fija.

#### **f) Regalías**

Con respecto a la cláusula de regalías, podemos afirmar que los ingresos por este concepto percibidos por un residente de un Estado Contratante, y que provienen de otro Estado Contratante, son gravadas en el país de residencia del beneficiario de los ingresos.

Al igual que los intereses, cuando el beneficiario de las regalías tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, al

cual están relacionados los derechos de los que proceden las regalías, estos ingresos se gravarán en el Estado en donde se encuentre situado el origen del ingreso.

Entendemos por regalías, a las cantidades pagadas por el uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, las patentes, marcas comerciales, etc.

#### **g) Ganancias de capital**

Se entiende por ganancias de capital, aquellas que se obtienen por la enajenación de bienes inmuebles y muebles.

Cuando se presenta la enajenación de bienes inmuebles, la ganancia se grava en el país donde se encuentra ubicado el mismo. Ahora bien, si se trata de bienes muebles, la ganancia se gravará en el Estado donde se obtengan ésta.

#### **h) Servicios profesionales independientes**

Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios profesiona-

les y de actividades de índole independiente, pueden ser gravados en el estado de residencia, a menos que dicho profesional tenga un lugar fijo para el ejercicio de sus actividades en el otro Estado Contratante, entonces, los ingresos obtenidos podrán ser gravados en este otro estado.

En este rubro debemos hacer la aclaración que los ingresos por servicios profesionales independientes pueden ser obtenidos por los artistas, atletas, estudiantes, por servicios gubernamentales, así como a través de pensiones.

#### **i) Servicios personales dependientes**

También los servicios personales dependientes tienen el mismo tratamiento en el modelo para evitar la doble tributación, y por lo mismo generan ingresos derivados como honorarios a directores y honorarios a artistas y atletas.

### **CAPITULO III CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y CANADA**

Antes de adentrarnos en el estudio de los Convenios celebrados entre México-Canadá y México-Estados Unidos de América; cabe aclarar que en el tratamiento de las diferentes clases de rentas que regulan dichos Convenios, encontramos similitudes en el contenido de ellas, por lo que, en el análisis del segundo de los Convenios, sólo se mencionarán las que contengan diferencias para su aplicación.

Este Convenio se aplica a las personas residentes en uno o en ambos Estados Contratantes.

Los impuestos comprendidos los encontramos en el artículo 2 de dicho Convenio y que a la letra dice:

"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*)".**

Hasta aquí la cita textual del mencionado Convenio, en donde encontramos claramente los impuestos que incluye y como se definen en cada uno de los países signantes. Sin embargo, se hace necesario analizar como se realiza la tributación de las distintas clases de rentas, éstas las encontramos a partir del Título III y artículo 6 del antes citado Convenio.

### **3.1 RENTAS INMOBILIARIAS**

En dicho artículo encontramos lo que se refiere a "*las rentas inmobiliarias*", se establece aquí que sin perjuicio de la imposición en el estado de residencia, se crea la probabilidad de gravar los ingresos que deriven de bienes inmuebles, incluyendo explotaciones agrícolas o silvícolas, en el estado en que se ubiquen dichos bienes.

Es importante señalar que los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles. Se consideran como bienes inmuebles: los derechos a percibir, pagos variables y fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

Estas disposiciones se aplican a las rentas derivadas de los bienes inmuebles utilizados para desarrollar actividades empresariales o para el ejercicio de trabajos independientes.

### **3.2 BENEFICIOS EMPRESARIALES**

Como regla general se establece que los beneficios de una

**empresa residente en alguno de los Estados Contratantes sólo podrán ser gravados en el estado de residencia de dicha empresa, a menos que realice su actividad en el otro estado, a través de un establecimiento permanente.**

**En este último supuesto, y agregando a la reglas antes comentadas relativas al establecimiento permanente, se establecen las siguientes:**

**- Se otorgarán al establecimiento permanente los ingresos que le sean propios, así como las ventas en ese otro estado de bienes o mercancías idénticas o similares a las vendidas por, o por medio del establecimiento permanente.**

**No puede aplicarse la regla de atracción de ingresos por ventas, si se demuestra que dichas ventas han sido efectuadas por motivos distintos a las de obtener un beneficio del Tratado.**

**- Las utilidades del establecimiento permanente se calcularán deduciendo los gastos incurridos para la obtención de sus fines, incluyendo los generales de administración y los de dirección, con independencia del lugar en que sean erogados.**

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

- En todo caso y sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente.

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

- Cuando las utilidades atribuibles se encuentren reguladas por separado en otros artículos del Tratado, prevalecerán estos últimos.

### **3.3 TRANSPORTACION MARITIMA Y AEREA**

Las utilidades de una empresa que se dedica a la transportación marítima y aérea, sólo podrán ser gravadas por el estado en que se ubique la residencia de la misma.

Las disposiciones del Tratado aplican también a los beneficios

**originados de la participación de un consorcio o de un organismo internacional de explotación.**

**Sin embargo, se precisa que los beneficios a que hace mención el Tratado, no incluyen los que se relacionan con la prestación del servicio de alojamiento o de distinta actividad del transporte operativo de buques o aeronaves en tráfico internacional.**

**Además, se expresa como parte de las actividades comprendidas en los beneficios del Tratado las siguientes:**

- **Arrendamiento por tiempo o viaje de nave completa o vacía.**
- **Uso, pagos recibidos por demora o por arrendamiento de contenedores.**

### **3.4 PERSONAS ASOCIADAS**

**Se someterán a imposición cuando:**

- **Una empresa que resida en uno de los Estados Contratantes y participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa residente del otro Estado Contratante.**

- Una o más personas (las mismas) participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de empresas situadas en los dos Estados Contratantes.

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

Además, se establece el procedimiento conforme al cual pueden hacerse los ajustes a los resultados de ambas empresas, de común acuerdo entre las autoridades de los Estados Contratantes.

### **3.5 DIVIDENDOS**

En el artículo 10 se habla de "*dividendos*", para los que se permite la imposición en el estado en que resida la empresa que paga los dividendos.

*Dividendo* "significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador y otros derechos, excepto los de crédito, que permita participar de 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 los distribuya".<sup>5</sup>**

**Las tasas reducidas no se aplican, si el beneficiario efectivo de los dividendos, ejerce actividades industriales o comerciales a través de un establecimiento permanente o presta servicios independientes por medio de una base fija aquí situada, con lo que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente.**

**Cuando el perceptor de los dividendos sea directamente el beneficiario efectivo, el impuesto no podrá exceder de las siguientes tasas:**

- a) el 10% si el beneficiario efectivo es una sociedad que sea la titular, directa o indirectamente, de por lo menos el 25 % de las acciones con derecho a voto de la sociedad que los pague.**
- b) 15% del importe bruto en los demás casos.**

**Nada de lo dispuesto en este Convenio podrá impedir a un Estado Contratante someter a imposición las utilidades, siempre y cuando la tasa no rebase del 10% de las mismas.**

---

**5.- Hacienda Informa, Tratados para evitar la doble tributación. 106**

### **3.6 INTERESES**

El tratamiento de los "*intereses*" lo vemos en el artículo 11 del Convenio celebrado entre México y Canadá.

"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".<sup>6</sup>

Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro estado serán gravados por este otro estado, incluyendo al propio gobierno del estado y sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Se considerarán procedentes de un estado, los intereses a cargo de establecimientos permanentes o bases fijas en el estado, aún cuando el titular no sea residente del otro Estado Contratante, siempre que

---

6.- Hacienda Informa, Tratados para evitar la doble tributación. 108

**tengan su soporte en el establecimiento permanente.**

**Cuando el receptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de los intereses.**

**Por otro lado, en la cláusula de "nación más favorecida", incluida en el Protocolo y en la celebración de otros tratados entre miembros de la OCDE, el impuesto se pacta con una tasa que no exceda del 10%.**

**Más adelante, el artículo limita la aplicación de las tasas reducidas en los siguientes casos:**

- **Cuando el beneficiario efectivo realiza una actividad comercial, industrial o profesional en el estado del que provienen los intereses, a través de un establecimiento permanente, en los dos primeros supuestos, o de una base fija, en el último; y el crédito que genera los intereses esté relacionado directamente con estas actividades.**
- **Cuando se establezcan relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses, o las de ambos con otros terceros, el importe de los intereses exceda del**

que se hubiese pactado en ausencia de las mencionadas relaciones.

Las tasas reducidas se aplicarán sobre el importe que se hubiese generado entre las partes no relacionadas. Aquí se podrá gravar la diferencia o exceso, en los términos de la legislación del estado del que provengan los intereses.

- Los intereses podrán gravarse como dividendos, si las condiciones generales, incluido el monto, difieren de las que se habrían convenido entre partes no relacionadas.

Se establece que no habrá impuesto a pagar en el estado del que provengan los intereses, en los siguientes casos:

- a) Cuando el beneficiario efectivo o quien pague los intereses sea el gobierno de uno de los Estados Contratantes, o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.
- b) Cuando los intereses deriven de préstamos a tres o más años de plazo, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento o de garantía de carácter público, cuyo objeto sea promover la exportación o el desarrollo mediante el

**otorgamiento de créditos o garantías en condiciones preferenciales, que en el caso concreto se entenderán:**

- **En México: El Banco Nacional de Comercio Exterior SNC.**
- **En Canadá: la Export Development Corporation.**

### **3.7 REGALIAS**

El término "*regalías*" que se emplea 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 tangible, 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. Además, incluye las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad o uso de los mismos.

Este artículo nos menciona que las regalías que provengan de un Estado Contratante y que se paguen por un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en este otro estado, ahora bien, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo a la legislación de este estado, pero si el que percibe las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de las regalías, no obstante, las regalías por concepto de derecho de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (a excepción de las 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), que procedan 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.

Las disposiciones anteriores no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías residente de un Estado Contratante, ejerce en otro Estado Contratante, de donde provienen las regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado Contratante o presta servicios profesionales

por medio de una base fija con los que el derecho o propiedad, por los que se pagan las regalías, estén vinculados efectivamente.

Al existir relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías, o bien de las que ambos tengan en común con uno o más terceros, dado el caso de que el importe de las regalías pagadas exceda del que se hubiese convenido entre partes no relacionadas. Para este caso, el beneficio no se aplicará al exceso en el pago, por lo que será objeto de gravamen en los términos de la legislación nacional.

### **3.8 GANANCIAS DE CAPITAL**

Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ganancias por la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante podrá sujetarse a imposición en este otro estado.

También pueden someterse a imposición, las ganancias que forman 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 correspondan a una base fija que un residente

de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, así mismo, las ganancias que se deriven de la enajenación del establecimiento permanente o de la base fija.

Sólo se someterán a imposición en el estado de residencia las ganancias obtenidas por la enajenación de buques o aeronaves, explotados en tráfico internacional, así como de bienes muebles afectos a dicha explotación.

De igual manera, las acciones (las que no se cotizan en la bolsa de valores en el otro estado), que sean parte de una participación sustancial del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante cuando el valor provenga de bienes inmuebles; un derecho de participación de una asociación, fideicomiso o sucesión cuyo valor provenga esencialmente de bienes inmuebles ubicados en el otro estado, pueden someterse a imposición en este otro estado.

Cuando un residente de cualquiera de los Estados Contratantes enajene bienes durante el proceso de una fusión, escisión de una sociedad, el canje de acciones cuando se presente una reorganización de la sociedad, así como el beneficio, ganancia o renta que se derive de

este proceso y que no sea reconocido para los efectos del Impuesto sobre Renta, en este estado, si se solicita tal tratamiento fiscal por la persona que adquiera esos bienes, la autoridad competente del otro estado acordará, sujeto a los términos y condiciones de la Ley, diferir el reconocimiento de esas ganancias.

Un Estado Contratante puede exigir de conformidad a su legislación, el impuesto sobre las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier bien que obtenga una persona física que sea residente en el otro Estado Contratante, durante los seis años inmediatos anteriores a la enajenación de estos bienes.

### **3.9 TRABAJOS INDEPENDIENTES**

Servicios profesionales comprende toda actividad independiente de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, sólo se sujetarán a imposición en este estado a no ser que este residente esté de manera habitual en el otro estado, con una base fija para el desarrollo de sus actividades, si

es así, podrá someterse a imposición en el otro estado, se considerará que tiene base fija en el otro estado durante cualquier período de doce meses, si el residente permanece en total en ese otro estado más de 183 días, en el período mencionado.

### **3.10 TRABAJOS DEPENDIENTES**

Los sueldos, salarios y remuneraciones similares que obtenga un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo, se someterá a imposición sólo en este estado; pero si el empleo se ejerce en el otro Estado Contratante si se gravará.

Se someterá a imposición sólo en el primer estado si el perceptor no permanece en total en el otro estado en uno o varios períodos, más de 183 días en cualquier período de doce meses que se cuentan a partir del primer o último día del año calendario del que se trate:

- La remuneración percibida que no exceda en el año calendario de mil quinientos dólares canadienses o su equivalente en pesos mexicanos, o de la cantidad que especifique y acuerde mediante el intercambio de notas entre las autoridades competentes.

- Así mismo, las remuneraciones que se paguen a una persona

**empleadora que no sea la residente del otro Estado y que no se soporten por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro estado.**

**Como una excepción, se dispone que las percepciones obtenidas por un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que sea residente la persona que obtiene los beneficios procedentes de la operación citada, salvo que se trate de un residente del otro Estado Contratante.**

### **3.11 PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS**

**Las retribuciones que un residente de un Estado Contratante obtenga por ser miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia o de un órgano similar de una sociedad (participaciones, dietas de asistencia y otros ingresos similares) residente de otro Estado Contratante, se someterán a imposición en este otro estado.**

**Ahora bien, los sueldos, salarios y remuneraciones similares que obtenga un residente de un Estado Contratante como empleado de un**

**alto cargo directivo de una sociedad que sea residente del otro Estado Contratante, podrán someterse a imposición en este otro Estado.**

### **3.12 ARTISTAS Y DEPORTISTAS**

Las rentas que obtenga del ejercicio de su actividad personal un residente de un Estado Contratante en el otro estado, en calidad de artista del espectáculo (actor de teatro, cine, radio y televisión, músico o deportista) pueden sujetarse a imposición en este otro estado. Cuando un artista o un deportista que resida en un Estado Contratante y obtenga del otro rentas por sus actividades relacionadas con su notoriedad como artista o deportista desarrolladas en el otro estado, se someterán también al gravamen contemplado en el otro estado; o se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, éstas se someterán a imposición en el Estado Contratante en donde se realizan las actividades. Sin embargo, la disposición anterior no se aplicará si se establece que ni el artista o el deportista ni las personas relacionadas con los mismos participen directa o indirectamente en los beneficios de la persona a que se refiere el párrafo anterior.

### **3.13 PENSIONES Y ANUALIDADES**

En este convenio, se entiende por *anualidad* una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas, durante la vida o por un número de años específicos, con el deber de hacer pagos a cambio de una apropiada y total retribución.

Las pensiones y anualidades que procedan de un Estado Contratante y pagadas a una persona residente del otro Estado Contratante, podrán ser sometidas a imposición en este otro estado. Sin embargo, las pensiones que procedan de otro Estado Contratante también podrán someterse a imposición en el estado del cual proceden, y de acuerdo con la legislación de este estado. Hay que tomar en cuenta que cuando los pagos de las pensiones son periódicos, el impuesto no excederá del menor de los siguientes:

- 15% del monto bruto del pago, y
- la tasa determinada en relación al monto del impuesto que el perceptor debiera de pagar en el año, sobre el monto total de pagos periódicos de pensiones percibidas por esa persona física en el año, desde luego que éste se da en el caso de que dicha persona física fuera residente del Estado Contratante del que procede el pago.

No se someterán a imposición las pensiones de guerra y las asignaciones que se den a consecuencia de daños o heridas sufridos como consecuencia de una guerra, en la medida en que no sean sometidas a imposición en este otro estado.

Los alimentos y otros pagos análogos, que procedan de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante, que estén sujetos a imposición en ese Estado, sólo serán sometidos a imposición en este otro Estado. Ahora bien, es pertinente aclarar que cuando no se permita la deducción o el crédito por los alimentos o pagos afines 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.

### **3.14 FUNCIONES PUBLICAS**

Los sueldos, salarios y remuneraciones similares, excluyendo las pensiones, pagadas por un Estado Contratante a una persona física por servicios prestados a este Estado, sólo pueden someterse a imposición en el mismo Estado.

Por otra parte, 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 posee la nacionalidad de este Estado, o no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.**

### **3.15 ESTUDIANTES**

**Las rentas percibidas por un estudiante y que le sirvan para cubrir sus gastos de mantenimiento, que haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que no se encuentre en el primer estado, con el fin exclusivo de proseguir sus estudios o formación, no pueden someterse a imposición en este estado, siempre que procedan de fuentes ubicadas fuera de este estado.**

## **CAPITULO IV CONVENIO CELEBRADO ENTRE MEXICO Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.**

Este Convenio se aplicará a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.

En el Artículo 2 del presente Convenio encontramos:

"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 por 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 les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introduci-

do en sus respectivas legislaciones fiscales, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales".<sup>7</sup>

En el Protocolo existe un caso de excepción, ya que se precisa que, aún cuando el impuesto al activo no es objeto del Convenio, el mismo no se aplicará a los residentes en Estados Unidos que no tengan obligación de pagar Impuesto sobre la Renta en virtud de lo dispuesto por los artículos 5, y 8 del propio Convenio.

En consecuencia, se establece una forma de desgravación a través de créditos en contra de este impuesto.

Pasemos ahora a estudiar con detenimiento las diferentes clases de rentas que incluye el Convenio en cuestión:

#### **4.1 RENTAS INMOBILIARIAS (BIENES RAICES) Ver Pág. 45 \***

#### **4.2 BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS Ver Pág. 45 \***

---

7.- Hacienda Informa, Tratados para evitar la doble tributación. 109, 110 y 111.

#### **4.3 TRANSPORTACION MARITIMA Y AEREA Ver Pág. 47 \***

#### **4.4 EMPRESAS ASOCIADAS Ver Pág. 48 \***

*\* Consultar Captulo anterior. (Captulo III Convenio celebrado entre México y Canadá)*

#### **4.5 DIVIDENDOS**

No obstante que el contenido de este artículo es semejante en los dos Convenios, cuando el receptor de los dividendos sea directamente el beneficiario efectivo, el impuesto no podrá exceder de las siguientes tasas:

- a) el 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad que sea la titular, directa o indirectamente, de por lo menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que pague los dividendos.
- b) 10% del importe bruto en los demás casos.

Durante un período de 5 años contados a partir de que surta sus efectos el Tratado (5 de agosto de 1993), la tasa mencionada en el inciso (b) anterior será del 15%.

#### **4.6 INTERESES**

Al igual que el artículo anterior el contenido en esencia es igual en ambos Convenios, sólo varía en las tasas de la siguiente manera:

a) 10% de los intereses provenientes de préstamos otorgados por bancos, instituciones de seguros, y de bonos u otros títulos que se negocien en un mercado de valores reconocido. Esta tasa permanecerá por cinco años contados a partir de que el Tratado surta sus efectos; a partir del sexto año, la tasa se reducirá al 4.9% para estos casos.

b) Cuando el beneficiario efectivo no sea de los mencionados en el inciso anterior y los intereses sean pagados por bancos o se trate de pagos al enajenante original de maquinaria y equipo, pagados por el adquirente, la tasa será del 15%. Esta tasa permanecerá también 5 años contados a partir de que el Tratado surta sus efectos, en el sexto año la tasa se reducirá al 10%.

c) Para los casos de préstamos respaldados se aplicará la Ley Nacional de cada Estado y no las tasas del Tratado.

d) En los demás casos se aplicará la tasa del 15% del monto bruto de los intereses.

Respecto a las limitantes para las tasas reducidas no tienen mayor variación que en el Convenio México-Canadá, sólo en los casos en que los intereses deriven de préstamos a tres o más años de plazo, concedidos o garantizados por:

el "Export Import Bank" o el "Overseas Private Investment Corporation" si los intereses proceden de México; o bien el "Banco Nacional de Comercio Exterior, SNC" o "Nacional Financiera SNC" en el caso de que los intereses provengan de Estados Unidos.

#### **4.7 IMPOSICION SOBRE SUCURSALES**

Una sociedad residente en un Estado Contratante, puede ser sometida a imposición en el otro Estado Contratante a un gravamen adicional, independientemente del Convenio, el que no deberá de exceder del:

- 5% de la "cantidad equivalente al dividendo" de los beneficios de la sociedad con la que estén efectivamente vinculados con las actividades empresariales en el otro Estado Contratante, y atribuibles a un establecimiento permanente.

- 10% del excedente en los casos de los intereses deducibles, en uno o más ejercicios, al calcular los beneficios de la sociedad que se atribuyan a un establecimiento permanente en este otro Estado Contratante o hayan sido sometidos a imposición en este otro estado conforme al artículo "*Rentas Inmobiliarias*" o "*Ganancias de Capital*", sobre los intereses pagados por o con cargo a dicho establecimiento permanente o actividad empresarial. Cabe aclarar que cuando se trate de las personas a que se refiere el subinciso i) del inciso a) del párrafo 2 del artículo 11 "*Intereses*" del presente Convenio, el impuesto no podrá exceder del 4.9%, después de cinco años a partir de la fecha en que dicho artículo surta sus efectos.

#### **4.8 REGALIAS**

En este artículo el único cambio que encontramos con el Convenio México-Canadá es con respecto a que las regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden 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% del importe bruto de las regalías.

#### **4.9 GANANCIAS DE CAPITAL Ver Pág. 56 \***

#### **4.10 TRABAJOS INDEPENDIENTES Ver Pág. 58 \***

*\* Consultar Capítulo anterior. (Capítulo III Convenio celebrado entre México y Canadá)*

#### **4.11 TRABAJOS DEPENDIENTES**

El tratamiento es similar que en el Convenio México-Canadá, sin embargo, en este Convenio no se hace mención de monto o cantidad percibida, como sucede en el primero.

#### **4.12 ARTISTAS Y DEPORTISTAS**

Los ingresos obtenidos del ejercicio por un residente de un Estado Contratante, derivados 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 no excedan de 3,000 dólares de los Estados Unidos, o su equivalente en moneda nacional en el ejercicio de que se trate.

Pueden gravarse además las rentas provenientes de ese otro Estado Contratante por servicios relacionados con su notoriedad personal.

Aún cuando las rentas mencionadas anteriormente se atribuyan a otra persona y no al artista o deportista, podrán ser gravadas por el otro Estado Contratante, salvo que se compruebe que ni el artista o deportista, ni personas vinculadas al mismo, participan directamente en los beneficios de esa otra persona.

Cuando las actividades del artista o deportista sean financiadas directa o indirectamente por el Estado de residencia, una de sus

entidades federativas, subdivisiones políticas, entidades locales o instituciones de derecho público, los ingresos sólo se gravarán por este Estado, con independencia del Estado en que se desarrollen las actividades.

#### **4.13 PENSIONES Y ANUALIDADES**

La definición de pensiones y anualidades es análoga en ambos Convenios, sin embargo, hay que precisar algunas variaciones en el contenido del Convenio México-Estados Unidos.

Los ingresos por pensiones y demás remuneraciones equivalentes obtenidas por razón de un empleo anterior, sólo pueden gravarse por el estado de residencia.

Adicionalmente, se establecen reglas en relación con beneficios de seguridad social, pensiones públicas, anualidades y alimentos.

**4.14 FUNCIONES PUBLICAS** Ver Pág. 63 \*

**4.15 ESTUDIANTES** Ver Pág. 64 \*

- \* *Consultar Capítulo anterior. (Capítulo III Convenio celebrado entre México y Canadá)*

## **CAPITULO V EFECTOS DE LA APLICACION DE LOS TRATADOS**

### **5.1 CONVENIO MEXICO-CANADA**

#### **a) Eliminación de la Doble Imposición**

1.- En el caso de México, deberá eliminarse la doble imposición de la siguiente forma:

a) Los residentes en México podrán acreditar contra el Impuesto sobre la Renta que haya pagado en Canadá, hasta por un monto que no deberá exceder del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y

b) Tomando en cuenta la legislación Mexicana, las sociedades residentes en México tendrán derecho de acreditar contra el Impuesto sobre la Renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá que sea producto de 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 siguiente manera:**

**a) sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá del impuesto pagado fuera de Canadá, y tomando en cuenta cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones que no afecten sus principios generales, 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 y ganancias.**

**b) también sujeto a las disposiciones de la legislación de Canadá en relación a la determinación del excedente exento de una subsidiaria extranjera y a cualquier modificación posterior extranjera y a cualquier modificación a las mismas disposiciones, que no afecten sus principios generales, y con el fin de calcular el impuesto canadiense, una compañía que sea residente en Canadá se le permitirá deducir, cuando calcule sus rentas imponibles cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México.**

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 que hayan sido desarrolladas en México.

También hay que tomar en cuenta que para los efectos de este artículo los beneficios, rentas y 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.

**b) Disposiciones especiales**

**- NO DISCRIMINACION**

Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos a ningún impuesto u obligación que no se exija o sea de mayor gravamen que los establecidos a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes en las mismas condiciones.

En el caso de establecimiento permanente, no serán sometidos a imposición en el otro estado de manera menos benéfica que las

empresas de ese otro estado que realicen las mismas actividades.

Lo anteriormente descrito no obliga a conceder:

- Deducciones personales y reducciones a las que se hagan acreedores los residentes del Estado Contratante, considerando su estado civil o cargas familiares.

**- PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o varios Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del convenio del que se trate, e independientemente de los recursos legales e internos puede:

- Solicitar la intervención de la autoridad competente del Estado Contratante de donde el contribuyente es residente.

- Se establece un plazo de dos años siguientes a la primera notificación de una medida que implique una imposición no conforme con lo dispuesto por el tratado para que el caso sea planteado ante la

**autoridad competente del Estado de residencia.**

**- Cuando la autoridad competente no tenga capacidad para resolver, se tratará de llegar a un acuerdo amistoso con el otro Estado Contratante.**

**- Ninguno de los Estados Contratantes podrá aumentar la base de imposición a través de incluir en la misma rentas sometidas al otro Estado, después de la prescripción de las mismas, conforme a su legislación, o en su caso, después de cinco años que se deberán contar a partir del último ejercicio fiscal en que se obtuvo ésta.**

**Es importante dejar claro que en el supuesto de existir fraude, culpa o negligencia en cuanto a la interpretación y aplicación del convenio, se solucionará mediante acuerdo mutuo.**

#### **- INTERCAMBIO DE INFORMACION**

**Este es un artículo importante ya que permite a las autoridades competentes contar con información veraz y oportuna para aplicar lo dispuesto en este Convenio. Desde luego que este intercambio estará sujeto, en todo caso, a las medidas de derecho interno.**

Los sujetos que comprende el intercambio de información son los no residentes de los Estados Contratantes, cuyos fines son la gestión y recaudación de los impuestos establecidos en el convenio, procedimientos declarativos o ejecutivos, así como la resolución de recursos. Es necesario contar con declaraciones de testigos, copias de documentos, documentos originales, siempre que puedan ser obtenidos conforme a la legislación del país contratante.

Todo lo anterior y hablando siempre del intercambio de información, no obliga a los Estados Contratantes a adoptar medidas administrativas contrarias al derecho interno; suministrar información que no se pueda obtener conforme a la legislación interna; revelar secretos comerciales, industriales o profesionales, suministrar información sobre procedimientos comerciales, industriales o profesionales contrarios al orden público.

- **AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES**

Se aclara por último que las disposiciones del convenio México-Canadá no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes

diplomáticos o funcionarios consulares de acuerdo a lo dispuesto en los principios generales del Derecho Internacional.

## **5.2 CONVENIO MEXICO-ESTADOS UNIDOS**

### **a) Eliminación de la Doble Imposición**

En el Convenio signado por México y Estados Unidos, encontramos en el artículo 24, "*eliminación de la doble imposición*", con las siguientes disposiciones:

1.- Tomando en cuenta las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los Estados Contratantes, un Estado Contratante permitirá a un residente de este estado y, en el caso de los Estados Unidos a un ciudadano de los EU, acreditar contra el Impuesto sobre la Renta de este estado:

- a) el Impuesto sobre la Renta pagado al otro Estado Contratante por cuenta de dicho residente o ciudadano; y
- b) cuando se trate de una sociedad propietaria de al menos

10% 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, con relación de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

#### **b) Disposiciones especiales**

##### **- NO DISCRIMINACION**

En consonancia con la garantía constitucional de igualdad y con las convenciones internacionales celebradas por nuestro país, se dispone que:

"... los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativo al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro estado que se encuentren en las mismas condiciones..."<sup>8</sup>

---

8. Hacienda Informa, Tratados para evitar la doble tributación. 250

Los establecimientos permanentes, no serán sometidos a imposición en el otro estado de modo menos favorable que las empresas de otro estado que realizan actividades similares.

Desde luego que este principio de "*no discriminación*" no obliga a conceder deducciones personales o desgravaciones y reducciones que se otorguen a los residentes del Estado Contratante en consideración a su estado civil o cargas familiares. Tampoco obliga a imponer el impuesto sobre sucursales (para los Estados Unidos) o a negar una deducción por gastos presuntos (en el caso de México).

Los intereses, regalías y demás gastos remunerados por una empresa, deben ser deducibles para la determinación de la base del impuesto en las mismas condiciones que si se hubieran contraído por residentes del Estado Contratante.

Cuando se trate de empresas controladoras, no deberán sujetarse a obligaciones o impuestos que no se exijan o sean más gravosos que el que imponga el otro Estado Contratante.

## **- PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

**Al presentarse el caso de una persona que considere que las medidas adoptadas por uno o varios Estados Contratantes puedan implicar para sí una imposición con la que no esté de acuerdo porque tergiversa las disposiciones del Convenio de que se trate, e independientemente de los recursos legales e internos, podrá:**

**- Solicitar la intervención de la autoridad competente del Estado Contratante de donde el contribuyente es residente o nacional.**

**- Se establece un plazo de cuatro años y medio, siguientes a la fecha en que presentó o debió presentar la declaración en este otro estado, lo que ocurra posteriormente.**

**- Cuando la autoridad competente no tenga capacidad para resolver, se tratará de llegar a un acuerdo amistoso con el otro Estado Contratante.**

**- La vigencia de los acuerdos será de 10 años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió presentarse la declaración en**

este otro Estado, lo que ocurra posteriormente o un período más largo cuando lo permita el derecho interno del Estado Contratante.

Para la interpretación y aplicación del Convenio, se emplearán los siguientes procedimientos:

- Acuerdo común.
- Arbitraje, bajo las siguientes reglas:
  - . Los contribuyentes involucrados deberán aceptar por escrito obligarse a la decisión de la junta.
  - . La decisión de las juntas es de carácter obligatorio para las partes.
  - . Los procedimientos que se lleven a cabo para el arbitraje se establecerán entre ambos Estados por medio de un intercambio de notas diplomáticas.

#### **- INTERCAMBIO DE INFORMACION**

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 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; la gestión y recaudación de créditos derivados de los impuestos; aplicación de las normas internas, así como la resolución de recursos.

- **AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES**

Por último las disposiciones del convenio México-Estados Unidos no afectan los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares de acuerdo a lo dispuesto en los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

**5.3 INGRESOS POR CONCEPTO DE SUELDOS O SALARIOS**

Para el desarrollo de este inciso y los subsecuentes será necesario que tomemos ejemplos de las diversas formas en que se

**llevará a cabo la retención y entero de los impuestos correspondientes o en su defecto los que estén exentos de los mismos.**

**El Artículo 145 de la LISR nos dice: "Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.**

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

**\* I. Se estará exento por los primeros N\$ 50,334.00 obtenidos en el año calendario de que se trate.**

**\* II. Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a N\$ 405,464.00.**

**\* III. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de N\$ 405,464.00.**

**La persona que efectúe los pagos deberá efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un**

establecimiento o base fija en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso"

*\* Cantidades actualizada hasta el 31 de diciembre de 1995, según Anexo 20 de la Resolución Miscelánea publicada en el DOF del 10/VII/1995.*

También el artículo 146 de la ya mencionada Ley nos proporciona la siguiente información:

"Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente o base fija en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento o base fija, siempre que el servicio prestado tenga una duración menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses.

No será aplicable lo dispuesto en este precepto, cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente en los términos de los artículos 3, 157 y 159 de esta ley, así como el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención conforme al artículo anterior".

Sin embargo, los Convenios para evitar la doble tributación celebrados por México-Canadá y México-Estados Unidos nos señalan que se podrá aplicar la Legislación del Estado donde tenga su residencia el extranjero siempre que:

a) Quien perciba el ingreso no permanezca en total en México más de 183 días durante un año.

b) Las remuneraciones se paguen por o en nombre de una persona empleadora que no es residente en México.

c) Las remuneraciones no sean atribuibles a un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en México.

### **Caso 1**

#### **Colaborador extranjero que presta sus servicios en México.**

Una empresa requiere la contratación de un extranjero que desempeñe una labor bajo la prestación de un servicio personal subordinado.

La fuente de riqueza estará ubicada en México, por lo que la causación del impuesto será en nuestro país.

Las tasas que se deben aplicar para la retención del impuesto respectivo serán las que están contenidas en el artículo 145 de la LISR.

### **Caso 2**

#### **Colaborador mexicano que presta sus servicios en el extranjero.**

Un trabajador mexicano es enviado al extranjero para que preste sus servicios a una empresa filial, cubriéndose los salarios por la empresa residente en territorio nacional.

A los ingresos percibidos por el trabajador se le aplicarán las

disposiciones contenidas el Capítulo I del Título IV de la LISR, *"Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado"*, por tratarse de un residente en el país.

### **Caso 3**

**Colaborador extranjero que presta sus servicios en el extranjero pagados por empresa mexicana.**

Un grupo de trabajadores se traslada al extranjero para realizar una investigación de mercado, tienen necesidad de contratar a una secretaria para trabajar en las oficinas de dicho país.

En este caso no hay causación del impuesto, ya que el pago del servicio personal subordinado es desempeñado por un residente en el extranjero y no el en territorio nacional.

### **Caso 4**

**Colaborador extranjero que presta sus servicios a una empresa mexicana, cuando el pago lo efectúa una persona residente en el extranjero.**

**Admisión de los servicios de un trabajador residente en el**

extranjero, cuyos salarios se cubrirán por otra empresa residente en el extranjero.

Se aplicará la causación del impuesto sobre la renta, por el hecho de que el servicio se presta en territorio nacional.

Las tasas a aplicar para el impuesto serán las que están contenidas en el artículo 145 de la LISR.

Para los casos anteriores y otros casos análogos, es necesario aplicar las siguientes reglas:

a) La causación del impuesto será al momento en que sea exigible la contraprestación correspondiente.

b) Las tasas a aplicar son las relacionadas en el artículo 145 de la LISR.

c) Quien efectúe el pago debe retener el impuesto respectivo y a su vez "...deberá enterar a más tardar el 17 del mes de calendario inmediato posterior al que corresponda el pago, en las oficinas autorizadas, utilizándose para el efecto la forma oficial 1 'Pagos

*provisionales, parcialidades y retenciones de impuestos federales*"

d) Cuando el pago se realice en moneda extranjera, la retención del impuesto se determinará haciendo la conversión a moneda nacional.

e) En cuando a la documentación comprobatoria, no se establecen requisitos particulares, sin embargo, deberá recabarse el recibo respectivo, e incluir al trabajador en la nómina de la empresa de que se trate.

f) Existen también responsables solidarios con los residentes en el extranjero:

- Los retenedores, hasta por el monto de las contribuciones retenidas o por retener.
- Las personas a quienes los residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando los mismos sean pagados también por residentes en el extranjero.

---

9.- RESOLUCION MISCELANEA PARA 1996. Diario Oficial de la Federación Tomo DX No. 20. México, D.F., 29 de marzo de 1996. 61

#### **5.4 INGRESOS POR CONCEPTO DE HONORARIOS**

En el artículo 147 de la LISR leemos: "Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país. Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.

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

\* I. Se estará exento por los primeros N\$ 50,334.00 obtenidos en el año calendario de que se trate.

\* II. Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a N\$ 405,464.00.

\* III. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de N\$ 405,464.00.

**La persona que efectúe los pagos deberá efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento o base fija en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso"**

**En el Artículo 147-A se establecen las excepciones del pago del impuesto en este rubro, "Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior a los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente o base fija en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento o base fija, siempre que el servicio prestado tenga una duración menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un período de doce meses.**

**No será aplicable lo dispuesto en este precepto, cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente en los términos de los artículos 3, 157 y 159 de esta**

ley, así como el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención conforme al artículo anterior".

En los Convenios para evitar la doble tributación celebrados por México-Canadá y México-Estados Unidos encontramos que a los ingresos por servicios personales independientes percibidos por un residente en el extranjero, proveniente de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional le serán aplicables las disposiciones impositivas del estado donde tenga su residencia, salvo que el residente extranjero tenga en territorio nacional una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, en tal caso, los ingresos percibidos pueden someterse a la legislación del estado donde se encuentra dicha base fija. De igual forma si el residente extranjero presta el servicio en territorio nacional por más de 183 días naturales, le serán aplicables las disposiciones impositivas mexicanas.

*\* Cantidad actualizada hasta el 31 de diciembre de 1995, según Anexo 20 de la Resolución Miscelánea publicada en el DOF del 10/VII/1995.*

### **Caso 1**

#### **Extranjero que presta sus servicios en México.**

Una empresa mexicana contrata los servicios de un extranjero experto en publicidad, quien presta sus servicios en territorio nacional.

Es claro que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, dado que el extranjero está prestando sus servicios en el país, y en el artículo 147 de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica que es sujeto de dicho gravamen, aquella persona que obtenga ingresos por honorarios en estas condiciones.

Reglas que deberán seguirse para este caso:

- La tasa que se aplique, así como la retención y el entero del impuesto respectivo, deberá llevarse a cabo según lo dispuesto en el artículo 147 de la LISR.
- Cuando fuere exigible la cantidad a pagar y no fuera cubierta para esa fecha, la empresa que pagó el ingreso debe hacer el entero de una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.
- El impuesto se enterará a más tardar el día 17 del mes

posterior en que se efectuó la retención, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

Para que una empresa mexicana pueda hacer válida la erogación por los pagos de honorarios a un extranjero que preste sus servicios en México, debe obtener el recibo de honorarios o comprobante fiscal, expedido por el prestador de los servicios independientes que reúna los siguientes requisitos:

- . Nombre,
- . Domicilio fiscal,
- . Número de folio,
- . Señalar el lugar y fecha de expedición,
- . Indicar la clave del RFC de la empresa mexicana,
- . Describir el servicio prestado, y
- . Consignar con número y letra el importe total de la operación.

El artículo 163-A da la opción de que los comprobantes fiscales, para este supuesto, podrán o no ser impresos por establecimientos autorizados. Así mismo, cuando dichos comprobantes estén formulados en idioma distinto del español, debe proporcionarse traducción autorizada a las autoridades fiscales cuando éstas así lo requieran.

También al prestador de los servicios se le debe proporcionar:

- Constancia de haberse efectuado la retención (forma 37).
- Copia de la declaración de pago del impuesto (forma 1).

## **Caso 2**

### **Extranjero que presta sus servicios en el extranjero.**

Una empresa ubicada en territorio nacional (México), contrata a un profesionista extranjero para efectuar un trabajo en el otro país.

En este caso no se considerará al prestador del servicio como sujeto del impuesto sobre la renta en México, siempre que la empresa mexicana demuestre que la totalidad del servicio se prestó en el extranjero.

Cuando parte de la contraprestación se realice en México, se efectuará la retención en los términos que marca el artículo 147 de la LISR por la parte correspondiente que se llevó a cabo en México.

### **Caso 3**

#### **Extranjero que presta sus servicios en México pagados por un extranjero.**

Supongamos que un asesor financiero presta sus servicios independientes a una empresa maquiladora mexicana, con la salvedad de que quien cubre sus honorarios es la casa matriz en el extranjero.

Aquí la fuente de riqueza esta ubicada en territorio nacional, ya que el servicio es prestado en nuestro país, sin importar que el pago lo realice una compañía extranjera; se darán dos formas de tratamiento para el pago del impuesto:

La primera será presentar aviso para liberarse de la responsabilidad solidaria, en este caso, la empresa maquiladora podrá remitirse al artículo 26 de CFF que a la letra dice: "Son responsables solidarios con los contribuyentes: ...

... XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado"

**Y además el artículo 13-B del reglamento del CFF, en el que encontramos: "Para los efectos de la fracción XIV del artículo 26 del Código, las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes que sean cubiertos por residentes en el extranjero, quedarán liberadas de lo dispuesto en dicha fracción, siempre que presente aviso señalando el nombre y domicilio del residente en el extranjero que les presta servicios, manifiesten en el mismo que desconocen el monto de las percepciones pagadas a dicho residente en el extranjero y lo acompañen de una constancia firmada por dicho residente en el extranjero en la que se manifieste que asume la responsabilidad sobre el impuesto que derive por la percepción de dichos ingresos.**

**El aviso a que se refiere el párrafo anterior se presentará ante la autoridad administradora que corresponda a su domicilio fiscal dentro de los 15 días siguientes a aquél en que el residente en el extranjero comience a prestar sus servicios."**

**Por otra parte, también se puede indicar al prestador de servicios extranjero que debe pagar el impuesto sobre la renta por el excedente gravado, por lo que deberá seguir las pautas y tasas indicadas en los artículos 147 y 147-A de LISR.**

## **5.5 INGRESOS DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO POR USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES**

Existe arrendamiento cuando mediante un contrato una de las partes (arrendador), concede a otra (arrendatario), el uso o goce temporal de un bien a cambio de una contraprestación a precio cierto y determinado (Art. 2398 Código Civil).

El arrendamiento puede celebrarse sobre bienes muebles o inmuebles que pueden usarse sin consumirse, excepto aquellos que la ley prohíbe arrendar y los derechos estrictamente personales.

Los ingresos de residentes en el extranjero por uso o goce temporal de inmuebles están regidos por el artículo 148 de la LISR, que dice: "En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados dichos bienes.

También se considerará ingresos de los que se refiere este artículo a las contraprestaciones que obtiene un residente en el extranjero por conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que

se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país, aun cuando dichas contraprestaciones se deriven de la enajenación o cesión de los derechos mencionados.

El impuesto será del 21% del ingreso obtenido sin deducción alguna, a excepción de los carros de ferrocarril que será a la tasa del 5% debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos".

"Artículo 148-A. Tratándose de ingresos que correspondan a residentes en el extranjero en su carácter de condóminos o fideicomisarios de un inmueble destinado a hospedaje, que haya sido otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país esté ubicado dicho inmueble.

El impuesto será del 35% de las cantidades que se perciban, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que administre el inmueble de que se trate".

Los Convenios para evitar la doble tributación celebrados entre México-Canadá y México-Estados Unidos nos dicen que los ingresos

que obtengan los residentes en el extranjero por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles situados en territorio nacional, podrán ser sometidos a las imposiciones mexicanas.

La expresión de bienes inmuebles tendrá el significado que le atribuya el derecho de cada Estado Contratante. Se establece que cuando un residente extranjero esté sujeto a la legislación impositiva mexicana, por las rentas obtenidas de bienes muebles ubicados en territorio nacional, podrá 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 en territorio nacional.

Las personas que realicen pagos por concepto de uso o goce temporal de inmuebles a residentes en el extranjero, enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes posterior al de la terminación del período de retención.

## **5.6 INGRESOS DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO POR ENAJENACION DE INMUEBLES**

Se entiende por enajenación toda transmisión de propiedad, aun

en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

En el artículo 150 de la LISR encontramos el fundamento de estos ingresos:

"En los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentren dichos bienes.

El impuesto será el 20% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país; de lo contrario el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso".

## **5.7 INGRESOS POR CONCEPTO DE PAGO DE REGALÍAS**

Es el artículo 156 de la LISR quien nos define los pasos a seguir cuando de regalías se trata, a saber:

"Tratándose de ingresos por regalías, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechen en México, o cuando los pagos de regalías que se efectúen al extranjero se deduzcan total o parcialmente, por un establecimiento permanente o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario, se entenderá que el aprovechamiento se efectúa en el país cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional, o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México.

El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

I. Regalías por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión, así como dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicas y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y en

general por la asistencia técnica o transferencia de tecnología.....15%

II. Regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificaciones de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por concepto de publicidad..... 35%”

Más adelante y en el mismo artículo encontramos que:

“Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.”

#### **Caso 1**

##### **Regalías pagadas por empresa mexicana a extranjeros**

Vamos a suponer que una empresa mexicana paga regalías a una empresa extranjera, regidas por un contrato de licencia de uso de marca sobre un 12% de las ventas efectuadas en el mes anterior.

En este caso en particular existe fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, ya que la explotación y aprovechamiento de dicha marca se efectúa en el país. Además la empresa extranjera se convierte en sujeto del Impuesto sobre la Renta, por el hecho de conceder la explotación de esos derechos en México.

El impuesto se calculará sobre el ingreso obtenido por la empresa extranjera por el pago de regalías, sin deducción alguna y aplicando las tasas que nos indica el artículo 156 de la LISR, que en este caso es del 35%.

El impuesto sobre la renta se pagará mediante retención que efectuará la empresa mexicana sobre el ingreso que obtenga la empresa extranjera, enterándolo mediante declaración. La empresa mencionada debe enterar el Impuesto sobre la Renta por concepto de regalías a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda la retención.

Ahora bien, cuando la contraprestación no se hubiere pagado en la fecha de su exigibilidad, la empresa mexicana estará obligada a enterar como impuesto una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad.

Cuando el pago se efectúe en moneda extranjera, el Impuesto sobre la Renta deberá enterarse haciendo la conversión a moneda nacional a la fecha en que fue exigible la contraprestación.

La documentación de las operaciones se hará por medio de los

contratos respectivos. Además, se recomienda entregar a la empresa extranjera la forma 37 (constancia de retenciones), así como copia de la declaración en donde se efectúa el pago correspondiente.

Por otro lado la empresa nacional debe conservar la factura que compruebe el pago de las regalías por el uso o goce temporal de la marca.

## **Caso 2**

### **Regalías pagadas por extranjeros a empresas mexicanas**

Un compositor concede autorización a una empresa extranjera para la explotación de los derechos de autor de una obra musical, por lo que recibe el pago de regalías.

En este caso no se aplica el Título V de la LISR, por motivo de que se trata de un residente en territorio nacional quien percibe el ingreso, por lo que le corresponde tributar en los términos del Capítulo II del Título IV, de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

## **5.8 INGRESOS POR CONCEPTO DE PAGO DE DIVIDENDOS**

Es en el artículo 152 de la LISR en donde encontramos el fundamento para esta clase de renta, que indica:

**"En los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país".**

Se considera dividendo o utilidad distribuida por personas morales residentes en México y distribuidas en favor de sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por las sociedades cooperativas de producción a sus miembros.

Se entenderá que tratándose de dividendos distribuidos, la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, cuando la persona que los distribuye sea residente en territorio nacional.

Cuando los dividendos pagados por sociedades residentes en México a residentes en Canadá o Estados Unidos, provengan de la

**Utilidad Fiscal Neta (UFIN), no le será aplicable el Impuesto sobre la Renta de México en vigor, ya que no están sujetos a ningún gravamen por provenir de utilidades que ya pagaron el impuesto corporativo en la sociedad que los distribuye.**

**También a los dividendos pagados por una sociedad residente en México a una sociedad residente en Canadá o Estados Unidos, que no provengan de la UFIN, no les será aplicable la tasa del Impuesto Sobre la Renta del 34%, en virtud de que dicho impuesto es a cargo de la sociedad que distribuye los dividendos y no de quien los percibe, consecuentemente no procede la retención.**

#### **Caso 1**

**Una empresa extranjera residente en México distribuye dividendos a sus socios y accionistas residentes en el extranjero**

**La fuente de riqueza por concepto de ingresos por dividendos está ubicada en México, ya que aquí tiene una base de operaciones calificada como establecimiento permanente, por lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta lo considera sujeto de este gravamen.**

La tasa será del 34%, siempre y cuando no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y el impuesto que resulte será a cargo de la persona moral residente en nuestro país que distribuyó los dividendos.

## **5.9 INGRESOS POR CONCEPTO DE PAGO DE INTERESES**

Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Entre otros son intereses:

- a) Los rendimientos de la deuda pública.
- b) Los rendimientos de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios.
- c) Los premios de reparto.
- d) El monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos.
- e) La ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito siempre que sean de los que se les colocan entre el gran público inversionista.

**El artículo 154 de la LISR nos define la fuente de riqueza de la siguiente manera:**

**"Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital, o cuando los intereses que se paguen al extranjero se deduzcan total o parcialmente por un establecimiento permanente o base fija en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero. Salvo prueba en contrario, se presume que tal capital se coloca e invierte en el país cuando quien pague los intereses sea residente en el país o residente con establecimiento permanente o base fija en el país.**

**También se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional tratándose de operaciones financieras derivados de deuda a que se refiere el artículo 7-D de esta ley, cuando dichas operaciones se celebren respecto de créditos o instrumentos por los que se deriven ingresos de los mencionados en el párrafo anterior.**

**El impuesto se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso aplique:**

**I. 15 % a los intereses pagados a las siguientes personas, siempre que estén registradas para estos efectos en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que proporcionen a la misma, la información que ésta solicite por reglas generales sobre financiamientos otorgados a residentes en el país.**

- a) Entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses.**
- b) Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión y ahorro, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses.**
- c) Entidades que coloquen o inviertan en el país capital que provenga de títulos de crédito que emitan y sean colocados en el extranjero entre el gran público inversionista.**

**II. 21 %, a los intereses de los siguientes casos:**

- a) Los pagados a instituciones de crédito a residentes en el extranjero, distintos de los mencionados en inciso I.**

- b) Derogado
- c) Los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.
  
- d) Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para habilitación y avfo o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato y se trate de sociedades registradas para este efecto en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Cuando los intereses a que hace mención la fracción anterior sean pagados por instituciones de crédito a las personas señaladas en la fracción I, se aplicará la tasa a que se refiere esta última fracción.

Sin embargo, cuando los intereses a que se refiere esta fracción, podrán estar sujetos a una tasa del 10%, cuando los beneficiarios efectivos sean residentes de un país con el que México haya celebrado un Convenio para evitar la doble tributación y se cumpla con los requisitos previstos en dicho Convenio.

**III. 35%, a los intereses distintos señalados en las fracciones anteriores.**

**Las personas que deban realizar pagos por intereses están obligadas a efectuar la retención que corresponda y realizar el entero respectivo a más tardar el día 17 del mes posterior al de la terminación del período de retención. Ahora bien, cuando los intereses sean derivados de títulos al portador, sólo tendrá obligaciones fiscales el retenedor; el residente en el extranjero queda liberado de cualquier responsabilidad distinta de la de aceptar la retención.**

**El Artículo 154-A de la LISR nos habla de los intereses exentos de la siguiente manera:**

**"se exceptúan del pago del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo anterior, los intereses que se mencionan a continuación:**

**I. Los que deriven de créditos concedidos al gobierno federal.**

**II. Los que se deriven de créditos a plazo de tres o más años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero dedicadas a promover la exportación mediante el otorga-**

**miento de préstamos o garantías en condiciones preferenciales, siempre que dichas entidades estén registradas para esos efectos en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

**III. Los que se deriven de créditos concedidos o garantizados en condiciones preferenciales por entidades de financiamiento residentes en el extranjero a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, siempre que estas últimas los utilicen para el desarrollo de actividades de asistencia o beneficencia y que dichas entidades estén registradas para estos efectos en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

## CONCLUSIONES

La elaboración de esta tesis nos permitió conocer de una forma detallada el proceso de elaboración, estructura y alcances que tienen los ***Tratados para Evitar la Doble tributación***, en especial los que han sido signados por México-Canadá y México-Estados Unidos.

Para concluir, podemos afirmar que los ***Tratados para evitar la doble tributación***, constituyen instrumentos por medio de los cuales los países signantes toman acuerdos que permiten darle un tratamiento a las personas físicas o morales, que obtiene rentas de fuentes ubicadas en México y tiene su residencia en el extranjero y viceversa.

Los ***Tratados para evitar la doble tributación internacional*** que los países celebran en materia de ingresos o de capitales, se caracterizan porque señalan el criterio que se aplicará para definir cuál de los dos países involucrados cobrará el impuesto; por tanto, entrañan una distribución internacional de los ingresos fiscales y evitan la evasión fiscal internacional

También pudimos ver como los procedimientos utilizados en los ***Tratados***, logran que los nacionales de un Estado Contratante no sean

sometidos en otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación que sea más gravosa que aquéllos a los que estén sometidos los nacionales de este otro estado y que se encuentren en igualdad de condiciones.

El intercambio de información permite a las autoridades competentes de los Estados Contratantes administrar y aplicar sus propias leyes nacionales correspondientes a los impuestos comprendidos en el acuerdo, para que pueda actuarse con justicia en el cobro de impuestos, la ejecución de créditos fiscales, así como para la investigación o persecución de delitos fiscales, la gestión y recaudación de créditos derivados de los impuestos, aplicación de las normas internas, así como la resolución de recursos.

## **BIBLIOGRAFIA**

1. **BETTINGER BARRIOS, Herbert, Estudio sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación.** 2a. Edición México. Editorial ISEF, 1996. 551
2. **MALPICA DELAMADRID, Luis y otros. Convenios fiscales internacionales.** México.
3. **Hacienda Informa, Tratados para evitar la doble tributación.** Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México. 479.
- 4.- **Instituto de Contadores Públicos A.C., Tratados para evitar la doble imposición.** 1a. Edición. Editorial AEF,1992. México.
- 5.- **RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA 1996.** Diario Oficial de la Federación Tomo DX No. 20. México, D.F., 29 de marzo de 1996.
- 6.- **TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION,** en: IDC, Información Dinámica de Consulta. Editorial IDC. Diversos números. México 1994.

- 7.- **MULTI AGENDA FISCAL.** Editorial ISEF. México, 1996.
- 8.- **CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL.** Editorial PORRUA. México, 1995.