

605



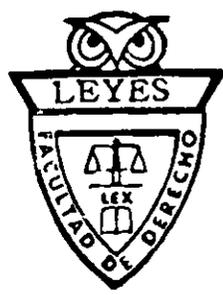
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL

TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

T E S I S QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA MARCO ANTONIO MIRAFUENTES GARCIA



ASESORES:

DR. VICTOR CARLOS GARCIA MORENO (+) DR. GENARO CASTRO FLORES

287901

MEXICO, D.F.

2001



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR  
U. N. A. M.  
P R E S E N T E .

Distinguido Señor Director:

El pasante de Derecho, señor MARCO ANTONIO MIRAFUENTES GARCÍA, inscrito en el Seminario de Derecho Internacional bajo mi dirección, elaboró su tesis profesional titulada "TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN", bajo la asesoría del DR. GENARO CASTRO FLORES, investigación que después de su revisión por quien suscribe, fue aprobada.

De acuerdo a lo anterior y con fundamento en los artículos 18, 19, 20, 26 y 28 del vigente Reglamento de Exámenes Profesionales, solicito de usted, ordene la realización de los trámites tendientes a la celebración del Examen Profesional de Licenciado en Derecho del señor Mirafuentes García.

A T E N T A M E N T E .  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"  
CD. UNIVERSITARIA, D. F., NOVIEMBRE 21, 2000.



DRA. MARÍA ELENA MANSILLA Y MEJÍA  
DIRECTORA DEL SEMINARIO

Nota: "El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen, haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

MEMyM/igi\*



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

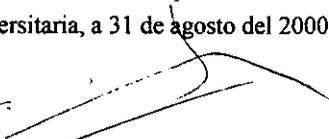
**DRA. MARÍA ELENA MANSILLA Y MEJÍA**  
**DIRECTORA DEL SEMINARIO DE**  
**DERECHO INTERNACIONAL**  
**P R E S E N T E**

Por medio de la presente le comunico a usted que el  
C. MARCO ANTONIO MIRAFUENTES GARCÍA, ha concluido la tesis  
denominada "TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA  
DOBLE TRIBUTACIÓN", bajo mi asesoría en ese Seminario a su cargo.

Aprovecho la ocasión para enviarle un cordial saludo.

**A T E N T A M E N T E**  
**"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"**

Cd. Universitaria, a 31 de agosto del 2000

  
DR. GENÁRO CASTRO FLORES

---

## A DIOS

Gracias, por sobre todas las cosas,  
que ha estado cuando más lo he  
necesitado y por haber permitido  
fenecer un ciclo más en mi vida,  
empezando uno nuevo.

## A MIS PADRES

Catalina García García y Lorenzo  
Mirafuentes Campos, agradezco la  
vida, el cariño y apoyo, pero sobre  
todo la confianza que en mi  
depositaron.

## A MI HERMANA

Claudia, quien sin darse cuenta es  
mi mejor amiga estando junto a mí  
en las buenas y en las malas,  
quienes con sus alegrías y sonrisas  
formaron la luz para proseguir mi  
sendero.

---

A LA UNIVERSIDAD  
NACIONAL AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

Por ser la guía e inspiración  
durante todos estos años a través  
de sus catedráticos permitiéndome  
ser parte de ella.

A LA ESCUELA NACIONAL  
PREPARATORIA No. 2 “ERASMO  
CASTELLANOS QUINTO”

Que hizo posible realizar un sueño: el  
ser Universitario a temprana edad, con  
su valioso plan de estudios llamado  
“Iniciación Universitaria”.

A LA FACULTAD DE  
DERECHO

La oportunidad de permitirme  
entrar a sus aulas bajo la  
supervisión de grandes juristas con  
enseñanzas y consejos, que me  
inculcaron con paciencia.

---

## A MIS MAESTROS

Por compartir sus bastos conocimientos con la dedicación y el tiempo necesario a través de la enseñanza, y así forjar gente de bien.

## A MI ASESOR

El Doctor Genaro Castro Flores, por su orientación que hizo posible éste trabajo, con sus sabios conocimientos y consejos, que más allá de un asesor es un amigo.

## IN MEMORIAM

Del Doctor Víctor Carlos García Moreno, por su gran apoyo y confianza que depositó en mí.

---

AL LICENCIADO

Jorge González Torres, mi respeto y admiración, que por su tenacidad, así como por su sensibilidad política y humana constituye un ejemplo a seguir.

AL DOCTOR

José Dávalos Morales, quien ha sido un modelo a seguir, por su honestidad y honradez, durante estos años de mi vida.

AL DOCTOR

Armando Soto Flores, por la enseñanza que me transmitió, y la amistad que me brindó.

---

AL LICENCIADO

Pedro Ojeda Paullada, cuya trayectoria académica y política, es un ejemplo a seguir.

A LA DOCTORA

María Elena Mansilla y Mejía por seguir tan de cerca éste trabajo en la supervisión como Directora del Seminario de Derecho Internacional.

A LA LICENCIADA

María Martha Del Pilar Rábago Murcio, por todos sus sabios consejos y apoyo que me ha brindado durante mi trayectoria académica.

---

## A MI AMIGO

Daniel Ponce Castillo, por  
brindarme su amistad, confianza y  
compartir momentos muy  
especiales de dicha y de gloria.

## A MIS COMPAÑEROS

quienes juntos integramos y conducimos por  
un gran período El Grupo Cultural “Fernando  
Ojesto Martínez”.

---

A MIS AMIGOS

Quienes han estado cerca de mí, y que  
me han apoyado de una u otra forma:

Carlos Orozco Patoni

Edith Cortéz Andapia

Enrique Rodríguez Contreras

Héctor Villegas Sandoval

Jacobo Tosqui Terán

José A. Granados Atlaco

Julio César Hernández Martínez

Mario Díaz De León

Máximo Gamiz Centeno

Roberto C. Jiménez Almeida

Y A TODOS AQUELLOS

A quienes admiro y estimo. Que día a día me  
han brindado su amistad.

# TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	I - V
--------------------	-------

## CAPÍTULO PRIMERO

### LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1.1.	BREVE MARCO TEÓRICO DEL TRATADO INTERNACIONAL .....	1
1.1.1.	Concepto .....	1
1.1.2.	Clases .....	2
1.1.3.	Principios .....	3
1.1.4.	Conclusión .....	6
1.1.5.	Extinción .....	7
1.1.6.	Jerarquía .....	8
1.2.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y DEFINICIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES .....	13
1.2.1.	Hipótesis de la Doble Tributación .....	16
1.2.2.	Antecedentes Históricos .....	18
1.3.	PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS .....	20
1.3.1.	Principios de Fuente y Residencia .....	22
1.3.2.	Contenido de los Tratados .....	26

1.3.3.	Medidas Unilaterales -----	29
1.3.4.	Procedimientos Amigables en los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación en I.S.R. -----	31
1.4.	EL PROCEDIMIENTO DE AUTOTUTELA -----	32
1.4.1.	Autoridad Competente y Requisitos de Procedibilidad --	35
1.4.2.	Concurrencia de Vías y Acuerdo Mutuo -----	38
1.4.3.	Naturaleza Jurídica y Posibilidad de Arbitraje -----	39
1.4.4.	Consideraciones Finales -----	40

## CAPÍTULO SEGUNDO

### ASPECTOS FISCALES DE LOS TRATADOS CELEBRADOS POR MÉXICO CON OTROS PAÍSES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

2.1.	INTRODUCCIÓN -----	42
2.2.	ANTECEDENTES -----	43
2.3.	ANÁLISIS Y APLICACIÓN -----	44
2.3.1	Sujetos del Convenio -----	45
2.4.	RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL -----	45
2.4.1.	Antecedentes -----	46
2.4.2.	Momento de Causación del Impuesto -----	51
2.4.3.	Conceptos que no se Consideran Ingresos -----	52

---

2.4.4.	Entero del Impuesto Causado -----	53
2.4.5.	Determinación del Impuesto en Caso de Contraprestaciones Pactadas en Moneda Extranjera --	54
2.4.6.	Fondos de Pensiones y Jubilaciones -----	55
2.5.	SALARIOS -----	56
2.5.1.	Base del Impuesto -----	57
2.5.2.	Tasa del Impuesto -----	57
2.5.3.	Entero del Impuesto -----	58
2.5.4.	Salarios Exentos -----	59
2.5.5.	Convenio Para Evitar la Doble Imposición -----	60
2.6.	JUBILACIONES -----	61
2.6.1.	Sujetos del Impuesto -----	62
2.6.2.	Tasa del Impuesto -----	62
2.6.3.	Entero del Impuesto -----	63
2.6.4.	Convenios Para Evitar la Doble Imposición -----	63
2.7.	HONORARIOS -----	64
2.7.1.	Sujetos del Impuesto -----	65
2.7.2.	Base del Impuesto -----	65
2.7.3.	Tasa del Impuesto -----	66
2.7.4.	Entero del Impuesto -----	66
2.7.5.	Honorarios Exentos -----	67
2.7.6.	Convenios Para Evitar la Doble Imposición -----	68

2.8.	HONORARIOS A CONSEJEROS -----	69
2.8.1.	Sujetos del Impuestos -----	69
2.8.2.	Base del Impuesto -----	70
2.8.3.	Tasa del Impuesto -----	70
2.8.4.	Entero del Impuesto -----	70
2.8.5.	Convenios Para Evitar la Doble Imposición -----	71
2.9.	ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES -----	71
2.9.1.	Sujetos del Impuesto -----	71
2.9.2.	Tasa del Impuesto -----	72
2.9.3.	Entero del Impuesto -----	72
2.9.4.	Convenios Para Evitar la Doble Imposición -----	73

### CAPÍTULO TERCERO

#### ANÁLISIS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS POR MÉXICO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

3.1.	CON ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA -----	78
3.2.	CON ALEMANIA -----	100
3.3.	CON BÉLGICA -----	102
3.4.	CON CANADÁ -----	106
3.5.	CON COREA -----	108
3.6.	CON SUIZA -----	111
3.7.	CON ESPAÑA -----	113
3.8.	CON GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE -----	116

3.9.	CON FRANCIA -----	118
3.10.	CON SUECIA -----	120
3.11.	CON ITALIA -----	122
3.12.	CON JAPÓN -----	124
3.13.	CON NORUEGA -----	126
3.14.	CON PAÍSES BAJOS -----	129
3.15.	CON SINGAPUR -----	130

### CAPÍTULO CUARTO

#### ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CON RELACIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA CONVENCIÓN DE VIENA 1969

4.1.	CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS -----	133
4.2.	ESTRUCTURA GENERAL DE LA CONVENCIÓN DE VIENA 1969 -----	143
4.2.1	Relación de los Tratados Fiscales Celebrados por México con respecto a la Convención de Viena 1969 ---	152
	CONCLUSIONES -----	162
	BIBLIOGRAFÍA -----	166
	HEMEROGRAFÍA -----	168

Índice

---

LEGISLACIÓN -----	169
DICCIONARIOS -----	170

## INTRODUCCIÓN

La economía mundial ha experimentado una transformación sin precedentes en los últimos años, debido a una serie de cambios esenciales en la forma de aplicar la carga impositiva sobre bienes y servicios, no solamente en el ámbito tecnológico, sino en el concepto de producción, se originó con ello el fenómeno económico conocido como "globalización". Así, el flujo comercial entre los países crece considerablemente por los intercambios comerciales, la producción de bienes y servicios, la exportación e importación de materias primas; en fin, el flujo comercial entre los países aumenta considerablemente, por los cuales aunque ciertamente en parte trae resultados positivos, pero también provoca que los Estados enfrenten problemas relacionados con tal temática, que uno de los cuales es el relativo a la Doble Tributación.

Al tratar de ubicar esta cuestión, conviene recordar que el Estado, en su carácter de organización jurídico-política de la sociedad, tiene encomendados diversos fines para los cuales requiere allegarse de recursos económicos, al ser la tributaria una de las vías más importantes para hacerlos llegar, es decir, los diversos impuestos que pagan los gobernados para contribuir al gasto público, los cuales deben revestir las características de proporcionalidad y equidad, según el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

Cada Estado, cuenta con soberanía tributaria propia, es decir, con la facultad de establecer los impuestos, señalar en las leyes los sujetos obligados, el monto, los criterios para su imposición, entre otros aspectos. Y es precisamente en torno a esta cuestión que suele suceder que en el ámbito internacional, por la concurrencia de las soberanías tributarias de que gozan los Estados, se presenta el fenómeno de la doble tributación, la cual tiene lugar cuando un mismo acto u operación realizada

entre sujetos pertenecientes a diversos países, es gravada con dos o más tributaciones por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

Naturalmente que el problema de la Doble Tributación adquiere cauces preocupantes si lo analizamos a la luz del complejo mundo de las relaciones económicas en que actualmente se desenvuelve la sociedad internacional, dado que aumentan día con día las transacciones que forman parte del comercio exterior entre personas y empresas de varios países, que se ven ante la tarea de tener que pagar diversos impuestos en ambos países, lo cual les representa un margen mínimo de utilidad, presentándose una actividad económica incosteable, y por tanto, optan los inversionistas por retirar sus capitales, y por consecuencia, el Estado pierde importantes recursos por vía del comercio exterior.

En tal sentido, diríamos que la soberanía tributaria de los Estados es lo que genera de manera indirecta la doble tributación, la cual, aunque en principio pareciera permitirle a aquellos contar con mayores recursos, a corto y mediano plazo; presenta otros problemas, como por ejemplo: la elevación de los costos de los bienes y servicios, obstáculos a la inversión, al comercio y flujo de información tecnológico; lo que en suma dificulta el intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial y un desaliento al mercado exterior.

Tal problemática no es privativa de nuestro país, sino de la comunidad internacional, lo cual ha orillado a los países a buscar soluciones, no de manera unilateral como ocurría en otros tiempos, sino conjuntamente, en la que los Estados sacrifican parte de su soberanía tributaria, para permitir el flujo internacional de bienes y servicios, el volumen de éstos, reflejado en impuestos o divisas, les permitirá al paso del tiempo obtener mayores recursos económicos.

Dicho mecanismo de solución, ha consistido precisamente en la firma de diversos Tratados Internacionales en los que México es país signante o forma parte, para evitar la doble tributación, con algunos de los países con los cuales tiene mayores relaciones comerciales. Sin embargo, la firma de dichos tratados no implica necesariamente que el problema quede resuelto, porque no debemos perder de vista que en el contexto económico mundial participan Estados desarrollados y subdesarrollados, y que éstos últimos tradicionalmente han tenido que someterse a las decisiones de los primeros, porque aunque se afirme lo contrario, los países económicamente poderosos son quienes fijan las condiciones y los términos en que se redactan los tratados.

Es precisamente lo anterior la parte que nos motiva a realizar la presente investigación a efecto de conocer y analizar cuáles son los Tratados Internacionales que México, ha suscrito para evitar la Doble Tributación el contenido y funcionamiento de los mismos, los criterios que siguen el estado que guardan con relación a las disposiciones de la Convención de Viena, todo lo cual nos servirá para valorar si efectivamente nuestro país se beneficia de los mismos, si están redactados en términos equitativos y analizar si los inversionistas mexicanos se ven favorecidos o únicamente los extranjeros, y en su caso hacer las propuestas conducentes.

Para la consecución de tal propósito, hemos dividido la presente investigación en cuatro capítulos:

En el Capítulo Primero nos abocamos al estudio de la doble tributación, para lo cual se inicia con una breve exposición acerca del Tratado Internacional, por ser el instrumento jurídico internacional utilizado por nuestro país, conjuntamente con

otros, para evitar la doble tributación, en donde establecemos su concepto, clases, principios, la jerarquía que tienen en nuestro sistema jurídico, entre otros aspectos.

Posteriormente, nos enfocaremos a hacer el planteamiento de la Doble Tributación, su problemática, antecedentes, las principales características de los Tratados celebrados y el procedimiento de autotutela.

En el Capítulo Segundo analizamos los aspectos fiscales de los Tratados celebrados por México con otros países para evitar la Doble Tributación, en que se abarcan, entre otros temas, su aplicación, sujetos del convenio, y los rubros que comprende. Para tal efecto tomaremos como punto de referencia el Tratado Internacional celebrado por nuestro país con Estados Unidos de América, no sólo por los vínculos comerciales que ligan a ambos países, sino porque la mayoría de los Tratados coinciden en sus aspectos, y porque resulta interesante conocer el contenido de un Tratado en que interviene la potencia económica más poderosa del mundo, con un país tercermundista como lo somos, aunque muchos pretendan hacer creer lo contrario.

En el Capítulo Tercero damos a conocer los Tratados Internacionales celebrados por México para evitar la Doble Tributación, en donde se pueden advertir los términos en que están redactados, las diferencias y los métodos empleados para eliminar la Doble Tributación.

Y en el Capítulo Cuarto explicamos la situación que guardan los Tratados fiscales celebrados por México para impedir la doble tributación con relación a las disposiciones de la Convención de Viena, a cuyo efecto señalamos algunos aspectos relativos a esta última, así como a su estructura.

En torno a los métodos de investigación que se incluyen en la presente investigación son: el deductivo, al partir del conocimiento de las cuestiones más

generales hasta llegar a las más particulares, verbigracia: el marco teórico del tratado, para posteriormente hacer el enfoque a los tratados concretos respecto de los cuales nuestro país forma parte; histórico, en virtud de que se hace una breve referencia sobre la doble tributación; y analítico, ya que se analizan los problemas que genera la doble tributación y sus posibles soluciones.

# CAPÍTULO PRIMERO

## LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

En el presente capítulo se establece el marco teórico-conceptual en que se sustenta la doble tributación internacional a efecto de explicar, en que consiste, cuando se presenta, y los problemas que implica. No obstante, antes de ello, necesitamos saber algunas cuestiones básicas en torno al tratado internacional, por tratarse del instrumento jurídico internacional de que se ha valido nuestro país y la comunidad internacional para tratar de solucionar dicha problemática.

### 1.1. BREVE MARCO TEÓRICO DEL TRATADO INTERNACIONAL

#### 1.1.1. Concepto.

César Sepúlveda comenta que el tratado puede definirse: "... en sentido amplio, como los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, para modificar o para extinguir una relación jurídica entre ellos".<sup>1</sup>

Modesto Seara Vázquez indica que: "Tratado es todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos de Derecho Internacional".<sup>2</sup>

Agustín Basave Fernández del Valle señala que: "El tratado internacional es un acuerdo entre sujetos del Derecho *inter gentes* destinado a producir determinados efectos jurídicos".<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> SEPÚLVEDA, César, Derecho Internacional, 18ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 116.

<sup>2</sup> SEARA VÁZQUEZ, Modesto, Derecho Internacional Público, 17ª ed., Porrúa, México, 1998, p. 25.

<sup>3</sup> BASAVE FERNÁNDEZ DEL VALLE, Agustín, Filosofía del Derecho Internacional. Jusfilosofía y Politosofía de la Sociedad Mundial, 1ª ed., UNAM, México, 1985, p. 125.

Loretta Ortiz Ahlf dice que el tratado "... son acuerdos entre sujetos de Derecho Internacional regulados por el Derecho Internacional Público".<sup>4</sup> Esta tratadista argumenta que los sujetos de Derecho Internacional son típicos y atípicos: Los primeros son los Estados, y los segundos, "... aquéllos sujetos con peculiaridades propias que los apartan del prototipo de Estado",<sup>5</sup> entre los cuales agrupa a los Estados con subjetividad jurídica internacional parcial o con capacidad de obrar limitadamente; tales como la Santa Sede o Ciudad del Vaticano, la Soberana Orden de Malta, los Beligerantes, los Movimientos de Liberación Nacional, los Insurrectos, las Organizaciones Internacionales.

Las definiciones anteriores nos aportan los elementos necesarios para formular nuestra opinión acerca del Tratado Internacional, la cual reza en los siguientes términos: <<Es el instrumento jurídico celebrado por acuerdos de sujetos de Derecho Internacional, destinados a producir efectos jurídicos>>.

### 1.1.2. Clases.

Desde el punto de vista del carácter normativo, los tratados se clasifican en:

- 1) *Tratados-Contratos*: cuya finalidad está limitada a crear una obligación jurídica que se extingue con el cumplimiento del tratado.
- 2) *Tratados-Leyes*: "los cuales están destinados a crear una reglamentación jurídica permanentemente obligatoria".<sup>6</sup>

Desde el punto de vista de la futura adhesión de los otros Estados a lo estipulado en un tratado internacional:

---

<sup>4</sup> ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, 3ª ed., Harla, México, 1989, p. 14.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 44.

<sup>6</sup> SEARA VÁZQUEZ, Modesto, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 64.

- 1) *Abiertos*: aquellos tratados que permiten la adhesión de otros Estados, los que a su vez pueden ser de:
  - Escala mínima, cuando los Estados que se pueden adherir, son designados por las partes.
  - Escala amplia, pero restringida, según:
    - Criterios geográficos. Carta de la OEA, Art. 2º.
    - Criterios sociológicos, étnico-culturales. Pacto de la Liga Ancha, Art. 1º.
    - Criterios teleológicos-ideológicos. Pacto de la Santa Alianza, Art. 3º; Tratado del Atlántico Norte, Art. 1º.
    - Criterios teleológicos-económicos. Tratado de Roma. Art. 23.
- 2) *Cerrados*: Éstos se celebran únicamente entre las Partes Contratantes, sin permitir la adhesión de otros Estados, son ejemplos típicos los tratados bilaterales.<sup>7</sup>

Desde el punto de vista de las partes que intervienen:

- 1) *Bilaterales*: son aquellos en que intervienen dos partes.
- 2) *Multilaterales*: son los tratados en que intervienen más de dos partes.<sup>8</sup>

### 1.1.3. Principios.

Los Tratados Internacionales están fundados en varios principios, a saber:

---

<sup>7</sup> Cfr. VERDROSS, Alfred, Derecho Internacional Público, 6ª ed., Aguilar, México, 1978, p. 129.

<sup>8</sup> Cfr. MIAJA DE LA MUELA, Adolfo, Derecho Internacional Privado, Tomo I, 8ª ed., Ediciones Atlas, Madrid, España, 1979, p. 60.

- 1) *Pacta sunt servanda*. Este principio, de origen consuetudinario, previsto por la Convención de Viena de 1969, en su artículo 26, afirma la obligatoriedad de los tratados respecto a las partes, así como la necesidad de su cumplimiento de acuerdo con la buena fe.<sup>9</sup> De este principio se infiere la idea que la seguridad de las relaciones internacionales estaría comprometida si se dejase a la voluntad de las partes, el cumplimiento o incumplimiento de los pactos.
- 2) *Res inter alios acta*. Determina que los tratados, sólo crean obligaciones entre las partes y no pueden, en principio, obligar a quienes no han participado en él y por lo mismo no han podido dar su consentimiento.<sup>10</sup>
- 3) *Jus cogens*. El artículo 53 de la Convención de Viena de 1969, introdujo el presente principio: "... es nulo todo tratado que, en el momento de su conclusión, esté en conflicto con una norma imperativa del Derecho Internacional General".<sup>11</sup> Según el artículo 64 de la citada Convención, "... si una nueva norma imperativa del Derecho Internacional sobreviene, todo tratado existente que esté en conflicto con dicha norma queda nulficado y finaliza".<sup>12</sup>
- 4) *Rebus sic stantibus*. Este principio implica que, si las circunstancias que rodearon la celebración de un Tratado cambian, las partes pueden denunciarlo. Sin embargo, dado lo azaroso de este precepto

---

<sup>9</sup> Cfr. BASAVE FERNÁNDEZ DEL VALLE, A., Filosofía del Derecho Internacional. Jusfilosofía y Politosofía de la Sociedad Mundial, Op. Cit., p. 128.

<sup>10</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 127.

<sup>11</sup> Cfr. COLLIARD, Claude Albert, Instituciones de Relaciones Internacionales, 6ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1977, p. 266

<sup>12</sup> Cfr. *Idem*.

es que la Convención de Viena de 1969, en su artículo 62, al referirse a este principio estableció que debía tratarse de un *cambio fundamental de circunstancias*. Al respecto, Claude-Albert Colliard comenta: "El cambio que podría invocarse debe ser fundamental y ofrecerse sólo si la existencia del hecho o de la situación que cambió constituía una base esencial del consentimiento de las partes, o si la naturaleza del cambio puede modificar esencialmente el carácter de las obligaciones asumidas en el Tratado".<sup>13</sup> De esta manera, el principio *rebus sic stantibus* "... debe admitirse como una doctrina razonable del Derecho Internacional, como una norma legal de interpretación, que asegura que se dará un efecto sensato al tratado, sobre todo, en el caso de los tratados multilaterales; pero reconociendo sus limitaciones inherentes, y sin perder de vista que en estos casos, el cambio fundamental de las circunstancias y los medios de solución pacífica de los conflictos, juegan un papel muy destacado".<sup>14</sup>

- 5) *Ex consensu advenit vinculum*. Este principio determina que el consentimiento es la base de la obligación jurídica, y resultado de la estructura de la sociedad internacional, integrada principalmente por Estados formalmente iguales. Al no haber un ente jurídico superior a ellos, capaz de imponerles una determinada conducta, se supone que deben dar su consentimiento para que nazcan las obligaciones jurídicas de carácter contractual. Existen vicios en el consentimiento,

---

<sup>13</sup> Cfr. COLLIARD, Claude Albert, Instituciones de Relaciones Internacionales, Op. Cit., p. 270.

<sup>14</sup> SEPÚLVEDA, César, Derecho Internacional, Op. Cit., p. 138.

sin embargo, esto no resulta un requisito indispensable para la validez de los tratados.

En realidad los acuerdos impuestos por una parte más fuerte son válidos, en la medida en que ésta conserva su preeminencia. A la parte débil no se le permite reclamar la inexistencia del tratado o su simple revisión, sólo con el pretexto de la falta de consentimiento real. Y a fin de cuentas, los tratados concertados con ausencia de consentimiento por alguna de las partes no dejan por ello de tener validez, en la medida en que el equilibrio de fuerzas no se altere en perjuicio del país que impuso las condiciones. El que tiene el poder hace el Derecho, sin embargo, deja siempre a salvo la facultad para el que no lo tiene, a fin de que éste trate de conseguir el equilibrio entre ambos.

#### **1.1.4. Conclusión.**

Son tres fases las que integran el procedimiento de conclusión de los Tratados:

- 1) *Negociación.* Bajo este nombre se designa al conjunto de operaciones encaminadas a establecer el texto del Tratado. Tales negociaciones pueden tener lugar en el cuadro de las discusiones celebradas entre los agentes diplomáticos de un Estado y los representantes de otro, que son normalmente funcionarios del Ministerio de Asuntos Exteriores. Este es el procedimiento normal de negociación de los Tratados Bilaterales. Para los multilaterales el procedimiento normal es establecer el texto por discusiones celebradas dentro de una conferencia o congreso Internacional.

- 2) *La manifestación del consentimiento.* Una vez concluidas las negociaciones, el texto se considera ya "establecido como auténtico y definitivo" mediante la firma *ad referendum* o la rúbrica de los representantes de los Estados, en el texto del Tratado o en el acta final de la conferencia en la que se haya adoptado el mismo.
- 3) *La ratificación.* Sólo se entenderá si:
  1. El Tratado así lo dispone.
  2. Los Estados partes han acordado que se someta a ratificación.
  3. El representante del Estado firma a reserva de ratificación.
  4. La intención del representante de someter el Tratado a ratificación se deduce de los plenos poderes o se haya expresado en ese sentido durante la negociación.

#### 1.1.5. Extinción.

Varias son las causas por las cuales puede extinguirse un Tratado internacional, y se explicarán brevemente a continuación:

- 1) *Ejecución.* Para los Tratados que no tienen por objeto establecer una regla jurídica general, sino la realización de un negocio jurídico concreto, una vez que se haya realizado y cubierto el objeto de esos tratados.
- 2) *Pérdida de la calidad estatal de una de las partes.* Cuando un Estado desaparece por cualquier causa.
- 3) *Acuerdo entre las partes.* Los Estados Parte en un Tratado pueden declararlo sin vigor por un nuevo acuerdo, ya sea de manera expresa

mediante la inclusión de una cláusula dirigida a ese fin, o tácita cuando el nuevo Tratado es incompatible con el anterior.

- 4) *Término.* Muy a menudo los Tratados son pactados para un período determinado, a cuyo fin cualquiera de los Estados contratantes puede declararlo sin vigor unilateralmente.
- 5) *Denuncia.* Es el acto jurídico por el cual un Estado Parte, en un Tratado declara su voluntad de retirarse, por virtud de las condiciones establecidas anteriormente en él, a ese respecto. La denuncia de un Tratado bilateral significa su extinción; en un Tratado multilateral el sistema convencional seguirá en vigor entre los otros contratantes, teniendo la denuncia, como único resultado, el fin de los efectos del Tratado respecto del Estado denunciante.
- 6) *Violación del Tratado por una de las partes.* Generalmente está admitido que cuando una de las partes viola una disposición esencial de un Tratado, la otra o las otras partes puede declarar su extinción.

#### 1.1.6. Jerarquía.

Para determinar cuál es la jerarquía normativa que en nuestro sistema jurídico le corresponde a los Tratados Internacionales, es menester remitirnos al artículo 133 Constitucional, que textualmente señala:

*"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 locales de los Estados".<sup>15</sup>*

Del análisis de este artículo inferimos que la Constitución es la Ley Fundamental del Estado Mexicano, no sólo porque se encarga de estructurar al mismo y de establecer los derechos fundamentales del hombre, sino porque "... mantener tal supremacía su superioridad sobre las demás leyes, es sostener la vida misma del pueblo, su organización política y legal y el que pueda perdurar la nacionalidad en el tiempo y en el espacio".<sup>16</sup>

"El poder constituyente - órgano creador -, una vez otorgada la Constitución desapareció y surgieron los que esa Ley Suprema establece: órganos creados. Por eso la Constitución es la base de nuestra organización política, jurídica y económica, y todas las leyes y actos que dicten las autoridades deben estar en consonancia con ella".<sup>17</sup>

Por su parte, Carlos Arellano García estima que la relevancia del artículo 133 Constitucional reside en los siguientes puntos:

- Establece la jerarquía que corresponde a las diversas normas del sistema jurídico mexicano.
- Fija una subordinación de las leyes ordinarias federales a la Constitución.
- Determina un mayor valor jerárquico de las normas federales constitucionales contenidas en los tratados internacionales y de las normas federales ordinarias frente a las normas jurídicas

---

<sup>15</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Sista, México, 1999, p. 84-B.

<sup>16</sup> RABASA, Emilio O. y CABALLERO, Gloria, Mexicano: ésta es tu Constitución, 11ª ed., Porrúa, México, 1999, p. 380.

<sup>17</sup> *Ibidem*, pp. 380-381.

- constitucionales o normas jurídicas ordinarias de los Estados de la República.
- Indica una supremacía de la norma jurídica interna constitucional contenida en algún Tratado Internacional.
- Señala una mayor jerarquía de la norma jurídica internacional frente a las normas jurídicas constitucionales o secundarias de los Estados Unidos de la República.<sup>18</sup>

En el caso de los tratados internacionales, que son el tema que nos ocupa, de acuerdo al propio artículo 133 Constitucional, son la Ley Suprema de la Unión, a condición de que estén de acuerdo con la Ley Fundamental, sean celebrados por el Presidente de la República y aprobados por el Senado.

Por cuanto a su jerarquía dentro de nuestro sistema jurídico, tenemos el reciente criterio emitido por los tribunales federales:

***"TRATADOS INTERNACIONALES, SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo***

---

<sup>18</sup> Cfr. ARELLANO GARCÍA, Carlos, Derecho Internacional Privado, 1ª ed., Porrúa, México, 1983, pp. 104-105

que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 Constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no

*están expresamente concedidas por esta Constitución a los tratados federales, se entienden reservadas a los Estados". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P.C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES, TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA"; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal".<sup>19</sup>*

El citado criterio nos deja en claro que a partir de su pronunciamiento, los Tratados Internacionales guardan una jerarquía mayor que las Leyes Federales, en razón de que son acuerdos internacionales celebrados por el Estado mexicano a través del Presidente de la República, que obligan a todas las autoridades mexicanas, tanto locales como federales.

Habría que agregar que, aún cuando en el criterio no se hace alusión alguna, resulta innegable que en los tiempos de *globalización* que vivimos, el Estado mexicano ha celebrado y seguirá firmando diversos Tratados Internacionales de diverso contenido: económico, social, ecológico, político; verbigracia: el Tratado de Libre Comercio con América del Norte, el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea. Por ello, se hace necesario por razones políticas, que los tratados internacionales tengan una jerarquía superior a las Leyes Federales, para que los demás Estados signatarios de los tratados tengan una plena seguridad de que el

---

<sup>19</sup> Novena Época, Instancia: Pleno, Tomo X, noviembre de 1999, Tesis P. LXXVII/99, página 46. Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangei.

Estado mexicano cumplirá cabalmente con los compromisos internacionales adquiridos.

## 1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y DEFINICIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

El complejo mundo de las relaciones económicas internacionales plantea serios problemas a los países y a sus nacionales que intervienen en las transacciones que forman parte del comercio exterior. Problemas que día con día tienden a incrementarse, debido a la absoluta interdependencia existente entre las naciones en vías de desarrollo, exportadoras de materias primas e insumos básicos, y los países altamente desarrollados, exportadores de artículos manufacturados, capitales y tecnología.

Entre dichos problemas destaca, como uno de los de mayor importancia, el relativo a la doble Tributación Internacional, "... que se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos".<sup>20</sup>

"La coexistencia entre las soberanías de los Estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos más sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble imposición internacional. A corto y mediano plazo pueden aparecer problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios en proporción directa a la

---

<sup>20</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, 1ª ed., Themis, México, 1982, p. 213.

doble imposición, barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica".<sup>21</sup>

"En esencia, la Doble Tributación Internacional aparece como un serio obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial. Desde luego, cada país en ejercicio de su potestad tributaria como Nación independiente, puede gravar, en la forma que más convenga a sus intereses, las transacciones internacionales en las que sus súbditos intervengan, pero tal actitud, aunque de manera inmediata satisfaga propósitos recaudatorios, a la postre encarece y desalienta el comercio exterior".<sup>22</sup>

Cuando por ejemplo, las operaciones de compraventa, transferencia de tecnología y financiamientos, efectuadas de un país a otro implicaran un doble pago de impuestos a la exportación e importación, sobre la renta al valor agregado y sobre capitales, el margen de utilidad razonable que debe quedar a beneficio de los interesados, se reduce a su mínima expresión y en algunos casos se vuelve inexistente.

Ahora bien, no debe perderse de vista que sin márgenes razonables de utilidad, ninguna actividad económica se efectúa en forma prolongada y que el Fisco, cuya única fuente de ingresos esta constituida por quienes generan riquezas a través de su trabajo personal o de la realización de actividades industriales y comerciales, al castigar en exceso dichos márgenes, a fin de cuentas se está castigando a sí mismo. Por esta razón los Estados deben buscar fórmulas de solución conjunta al problema de la Doble Tributación, ya que de otra manera,

---

<sup>21</sup> Antecedentes, Problemas y Perspectivas en la Doble Tributación Internacional, Estudio Elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1978, p. 2.

<sup>22</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo., Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 211.

la incosteabilidad del comercio exterior puede llegar a privarlos de importantes ingresos fiscales. Es cierto que, para lograr lo anterior, cada Estado involucrado debe sacrificar en alguna forma parte de su soberanía tributaria, pero ello es preferible y aconsejable a cambio de permitir el flujo internacional de bienes y servicios cuyo volumen, reflejado en impuestos y divisas, lo resarcirá ventajosamente del sacrificio efectuado.

Este es, a grandes rasgos, el contexto dentro del cual se desenvuelve la problemática de la Doble Tributación Internacional. Como puede advertirse, se trata de una grave cuestión que rebasa el ámbito meramente fiscal para proyectarse, dentro de una gama de posibilidades y consecuencias, en el llamado orden económico internacional, que se estructura por una parte a través de las relaciones de interdependencia y de feroz competencia entre las naciones altamente desarrolladas y por la otra, a través de las relaciones de dependencia y de tradicional injusticia económica, que suelen darse entre las propias naciones desarrolladas y los denominados países en vías de desarrollo.

Una vez hechos estos planteamientos, podemos decir que los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación son: <<los convenios que determinan las medidas internacionales para impedir que los individuos que amplían sus actividades mas allá del país del que son residentes se enfrenten al problema de la imposición múltiple>>, al recibir ganancias gravadas tanto en el país en el que se originan dichas utilidades, como en su país de residencia, ya que ambas naciones ejercen su jurisdicción impositiva sobre tales rendimientos.

Los Tratados Internacionales complementan las leyes de los países contratantes al decidir cuál de ellos tiene jurisdicción para sujetar determinados

ingresos a sus leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones pueden hacerlo.

### **1.2.1. Hipótesis de la Doble Tributación.**

A fin de dejar precisadas las características y naturaleza del problema que se aborda, es necesario enumerar las hipótesis o supuestos que deben presentarse en la práctica fiscal y mercantil para que tenga lugar el aludido fenómeno de la doble Tributación Internacional:

- Debe tratarse de una operación o transacción que lleve implícito un claro propósito de lucro económico, v. gr; compraventa de mercancías, préstamos con interés, transferencia de tecnología - incluidos activos intangibles, como las patentes y marcas -, prestación de servicios profesionales, etc.
- La operación debe celebrarse entre personas, físicas o morales, sujetas a la potestad tributaria de dos Estados diferentes.
- Por consiguiente, debe existir un flujo de bienes y servicios de una Nación a otra.
- Los ingresos, utilidades o rendimientos derivados de la propia transacción, deben constituir objetos fiscalmente gravados en ambas naciones.
- Ambas naciones deben empeñarse en mantener intactas sus respectivas potestades recaudatorias sin hacer ningún tipo de concesión ni otorgar tratamientos especiales, a pesar de tratarse de una transacción internacional.

- Es decir, finalmente tiene que arribarse a la hipótesis o supuesto de que un mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a distintos países, y por ende, colocados bajo diferentes soberanías tributarias, es gravado con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.<sup>23</sup>

Los principales efectos negativos de este fenómeno son tal y como se expuso anteriormente, el encarecimiento de bienes y servicios de origen extranjero pero de consumo necesario; elevación del costo de los empréstitos y del flujo en general de capitales del exterior, requeridos para programas de inversión y producción; obstaculización del suministro de conocimientos tecnológicos indispensables para el desarrollo industrial; y en general, el establecimiento de barreras que dificultan, y que a veces imposibilitan, el libre acceso a los mercados internacionales de comercio, capital y tecnología.

Así pues, pueden resumirse los supuestos que dan lugar a la Doble Tributación, de la siguiente manera:

- Incidencia de dos o más soberanías.
- Identidad o similitud de impuestos.
- Identidad de sujetos gravados.
- Identidad de periodo impositivo.
- Acumulación de la carga tributaria.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, A., Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 212.

<sup>24</sup> Cfr. MARGÁIN, Hugo B., Tesis Para Evitar la Doble Tributación en el Campo del Derecho Internacional en Materia de I.S.R., Basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable, SHCP, México, 1956, p. 7.

### **1.2.2. Antecedentes Históricos.**

Como se ha comentado, la única forma efectiva de Evitar la Doble Tributación Internacional consiste en la celebración de Convenios o Tratados entre los Estados involucrados, que contengan mecanismos adecuados para suprimir la concurrencia impositiva, para lograr una mayor armonía en las relaciones económicas.

Los antecedentes históricos en esta materia se remontan hasta los casos de pactos internacionales celebrados entre países interesados en facilitar y agilizar sus intercambios comerciales. Entre estos casos, encontramos los tratados de Asistencia Administrativa Recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862; y entre Gran Bretaña y Francia en 1882; que contuvieron cláusulas que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones co-signatarias a cargas impositivas extraordinarias.

"El 21 de junio de 1899, Austria - Hungría y Prusia firman un Tratado Fiscal que, en términos bastante amplios, contempla y regula el problema de la Doble Tributación y que sirve de antecedente y referencia obligada a los Pactos Internacionales celebrados entre los siguientes Estados en los años que también se indican: Sajonia y Baviera (1903); Prusia y Luxemburgo (1909); Austria y el Estado de Bade (1908); Austria y el Estado de Hesse (1912); Alemania y el Cantón de Hasse (1913); Austria y Baviera (1913); y Basilea y el Estado de Bade (1913). La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia en el ámbito económico europeo de continuos procesos inflacionarios que como suele suceder desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal.

Esta situación dio origen a nuevos tratados internacionales sobre la materia entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921) el de Australia y Checoslovaquia (1922) y el de Australia y Alemania (1922)".<sup>25</sup>

Ante la proliferación de este tipo de negociaciones la Sociedad de Naciones, predecesora de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas, estableció en el año de 1923 un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Francia, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia que se encargó de elaborar los primeros modelos de Tratados Internacionales en materia de Doble Tributación. El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición en el impuesto sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias, el tercero concerniente a la asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto acerca de la asistencia legal para el cobro de impuestos. Posteriormente en 1928 se llevo a cabo en Ginebra Suiza la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto debido a las irreconciliables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados. "En 1943 México organizó una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta Conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado de donde se desarrolla la actividad exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada. En marzo de 1946, en la Ciudad de Londres, se reunió nuevamente el

---

<sup>25</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo., Derecho Fiscal, Op. Cit., pp. 213-214.

Comité de Expertos con el objeto de revisar el Modelo de Tratado aprobado en México en 1943".<sup>26</sup> De esta reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representaron una segunda alternativa para la concertación de Tratados de este tipo. En 1963 el referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París, para la elaboración de un Tercer Modelo que, para prevenir la Doble Tributación Internacional, reduce el criterio de imposición en la Fuente, adoptado en México y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.

A partir de entonces el proceso de las negociaciones Internacionales ha mostrado una cierta tendencia hacia soluciones de carácter multilateral, es decir, hacia el establecimiento de convenios tipo, aplicables simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica, como ha sido el caso del *Modelo de Cartagena*, adoptado en 1971 por los países del llamado *Pacto Andino* y de las fórmulas de tratamiento fiscal común, acordadas entre las nacionales que integran la Comunidad Económica Europea. No obstante, todavía estamos muy lejos de alcanzar, en el ámbito internacional, mecanismos adecuados para evitar, o al menos atenuar sensiblemente, los efectos negativos de la Doble Tributación.

### 1.3. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS.

Del análisis global de los Tratados Internacionales mencionados, podemos llegar a las siguientes conclusiones, que en gran medida nos explican, por que no es factible pensar que los graves problemas económicos derivados de la doble tributación internacional pueden ser resueltos a corto plazo, de manera integral:

---

<sup>26</sup> ARRIOJA VIAZCAÍNO, Adolfo., Derecho Fiscal, Op. Cit. p. 214.

- Generalmente este tipo de Pactos se concertan entre países que, debido a razones de vecindad geográfica o de dependencia económica, generan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios. “La razón fundamental que da lugar a un Tratado es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente inversionista o del fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un Tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia”.<sup>27</sup>
- Lo anterior permite aseverar que los problemas de la Doble Tributación pueden ser fácilmente resueltos a través de Pactos de tipo bilateral (celebrados exclusivamente entre dos naciones) que mediante medidas multilaterales, salvo el caso de situaciones verdaderamente excepcionales, como las que se dan entre los países que integran la Comunidad Económica Europea. Dicho en otras palabras, la aspiración de algunos internacionalistas de llegar a resolver esta delicada cuestión por medio de convenios multilaterales suscritos por casi todos los países del orbe, no pasa de ser una mera ilusión.
- Como los Tratados en materia de Doble Tributación implican sacrificios económicos para las naciones signatarias, éstos suelen celebrarse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales, volumen global del flujo recíproco de importaciones y exportaciones, arrojan cifras más o menos equilibradas. De esa manera, el sacrificio económico resulta proporcional y equitativo en cada caso.

---

<sup>27</sup> MARGÁIN, Hugo B., Tesis Para Evitar la Doble Tributación en el Campo del Derecho Internacional en Materia de I.S.R., Basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable, Op. Cit., p. 19.

- Ahora bien, por esa misma razón, la suscripción de esta clase de tratados se dificulta entre los países en vías de desarrollo, importadores de bienes, capital y tecnología, y los países altamente industrializados, exportadores de bienes, capital y tecnología, ya que la disparidad de sus respectivas balanzas comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sean una carga gravosa y a veces insostenible para los países de economía insuficiente, y por la otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a la que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas.
- Las dificultades que se presentan en la negociación de Tratados sobre Doble Tributación han orillado a algunas naciones interesadas en promover y acrecentar su comercio exterior (v. gr. los Estados Unidos de América) a adoptar dentro de su propia legislación interna medidas unilaterales tendientes a neutralizar los efectos negativos de la Doble Tributación, como es el caso del "Foreign Tax Credit", o deducción de impuestos pagados en el extranjero.

### **1.3.1. Principios de Fuente y Residencia.**

Dentro de los procesos de negociación de Tratados Internacionales tendientes a prevenir la Doble Tributación, es necesario establecer una premisa o punto de partida que debe servir de base para la estructuración de los mismos. Esta premisa o punto de partida generalmente determina la naturaleza y los alcances del tratado, así como las consecuencias de carácter económico que pueden derivarse

para los países signatarios. De ahí la importancia de determinar cuales pueden llegar a ser las premisas idóneas.

Al efectuar un estudio de Derecho Comparado acerca de los principales Tratados vigentes a la fecha en materia de doble Tributación Internacional, puede advertirse con claridad que son dos las premisas que normalmente usan invocarse, debatirse y discutirse para imprimir el documento de que se trata y un sello específico. Estas premisas comunes son:

- *Principio de Fuente.* Con base en este principio, "... se sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos y operaciones llevados a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado, a grandes rasgos, este es el criterio que sigue nuestra legislación tributaria, particularmente la Ley del Impuesto sobre la Renta".<sup>28</sup>

Del análisis de dicha ley podemos desprender de manera evidente que México al concertar algún Tratado Internacional sobre esta materia, inevitablemente la premisa de la que tiene que partir su posición negociadora sería la del principio de fuente. Posición lógica por lo demás, ya que este principio tiende a beneficiar a las llamadas naciones en vías de desarrollo, que normalmente asumen el carácter de receptoras de inversiones extranjeras, las que a cambio de contribuir a su desarrollo industrial invariablemente ocasionaban considerables sangrías económicas por concepto de fuga de capitales a través de pagos por transferencia de tecnología, regalías, intereses y dividendos.

---

<sup>28</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo., Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 216.

La experiencia nos demuestra que los inversionistas extranjeros en países en vías de desarrollo rara vez adoptan el carácter de "residentes", por el contrario se concretan a transferir sus capitales en forma de préstamos, suministro de tecnología y establecimiento de filiales o sucursales: situaciones que dan origen a que considerables cantidades de dinero, generadas en el país receptor de esta clase de inversiones, emigren hacia el exterior en forma de intereses, regalías o dividendos. En tales condiciones, si para gravar los rubros anteriores se exigiera, como requisito indispensable, que los extranjeros adoptaran el carácter formal de "residente", los países como México, que se encuentran colocados en esta situación jamás obtendrían ningún beneficio fiscal de estos importantes renglones económicos. En cambio, al establecerse que dichos ingresos quedan afectos al pago de diversos tributos por corresponder a operaciones que se han realizado o que han surtido sus efectos en territorio nacional, independientemente del lugar de residencia de los sujetos pasivos, los fiscos de las naciones receptoras participan en alguna medida en esa riqueza que, aunque generada con base en capital foráneo, deriva de la explotación de sus recursos naturales y humanos.

Por todo lo anterior, el principio de fuente aparece como una premisa indispensable para fortalecer la posición negociadora de los países en vías de desarrollo en sus tratos con las naciones altamente industrializadas y es, en última instancia, uno de los factores que prioritariamente debe atenderse si desea establecerse un nuevo orden económico internacional verdaderamente justo y equilibrado.

- *Principio de Residencia.* "Consiste en que los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando estos posean el carácter de residentes, conforme a las leyes aplicables".<sup>29</sup> Desde luego, este principio es comúnmente invocado por los países altamente desarrollados, que ven en el mismo un argumento para fortalecer su control sobre los mercados internacionales. En efecto, estas naciones obtienen anualmente substanciales ingresos provenientes de sus inversiones en el exterior, sin necesidad de que sus inversionistas residan formalmente en los lugares en donde tales inversiones se llevan a cabo ya que, por ejemplo, para percibir ingresos por concepto de intereses o suministro de asistencia técnica, no es necesario establecerse en país alguno; basta con transferir financiamientos o tecnología. Inclusive en el caso de inversiones directas, el factor de residencia se convierte en algo sumamente vago, ya que si bien es cierto que formalmente se establecen en el territorio del país receptor industrias o comercios, también lo es que la casa matriz, residente en el extranjero, es la que generalmente percibe los correspondientes dividendos o utilidades.

Por eso los Tratados Internacionales en materia de Doble Tributación que se inspiran en el principio de residencia, suelen contener estipulaciones sumamente desfavorables para los Estados en vías de desarrollo que aceptan suscribirlos.

En México, el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene los criterios de atribución del impuesto, el cual señala lo siguiente:

---

<sup>29</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo., Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 216.

*"Las Personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.*
- III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos".*

De la lectura del precepto se puede apreciar que la ley mexicana contiene los siguientes criterios:

- 1) El de residencia en México.
- 2) De la fuente territorial, en que se incluyen los dos criterios principales:
  1. El establecimiento permanente y de la base fija.
  2. Los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, siempre que estén señalados en el Título V de la ley del I.S.R.

### **1.3.2. Contenido de los Tratados.**

La negociación de Tratados en materia de Doble Tributación, por regla general comprende la realización de diversas facetas, sumamente complejas, debida la diversidad de los sistemas fiscales que entran en conflicto.

"Se inicia un proceso por el cual se estudia el monto y destino del tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados, posteriormente se inicia la exploración y análisis comparativo de las condiciones impositivas que imperan tanto en el país de la fuente como en el país de residencia. Una vez que se ha concluido el estudio de las estructuras impositivas de ambos países, es posible que cada país formule sendos proyectos de Tratados, inspirándose o no en alguno de los modelos mencionados con anterioridad, según los cuales contemplan ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible, etc. Cada una de las cláusulas es objeto de estudio por cada delegación y, atendiendo a la estructura y política fiscal de cada país, se llega a la aceptación, transacción o rechazo del contenido total o parcial de una cláusula. Finalmente de existir disposición y acuerdo, con base en las cláusulas negociadas, se llega a la firma del tratado".<sup>30</sup>

Concluida la etapa de negociación, las partes contratantes proceden a la elaboración y firma del tratado respectivo, el que suele contener las siguientes estipulaciones fundamentales:

1. La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingresos de sus residentes, cuando la fuente de tales ingresos está situada en el extranjero.
2. El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.
3. El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.

---

<sup>30</sup> MARGÁIN, Hugo B., Tesis Para Evitar la Doble Tributación en el Campo del Derecho Internacional en Materia de I.S.R., Basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable, Op. Cit., p. 20.

Al seguir estos sistemas, se concede jurisdicción exclusiva a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien se reducen las tasas de impuestos normal exigidas con respecto a los mismos.

"Los Tratados Internacionales complementan las leyes de los países contratantes al decidir cual país tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y bajo que condiciones y con qué limitaciones puede hacerlo".<sup>31</sup>

Tal y como lo habíamos apuntado, la celebración de este tipo de Tratados suele implicar sacrificios económicos para las naciones signatarias, las que en una y otra forma tienen que renunciar a gravar determinadas categorías de ingresos o bien limitarse a establecer los gravámenes respectivos hasta una cifra tope. De ahí, que por una parte "... esta clase de Pactos Internacionales preferentemente se suscriban entre países cuyas mutuas balanzas comerciales se encuentran en una situación de equilibrio que permita que el sacrificio económico en el que inevitablemente se incurre, resulte proporcional y equitativo en cada caso, y que por la otra, la suscripción, de esta clase de Tratados sea de difícil implementación entre los países en vías de desarrollo y los países altamente industrializados, ya que la disparidad y consecuente desequilibrio de las correspondientes balanzas comerciales, da lugar a que el inevitable sacrificio económico resulte sumamente gravoso para las naciones en vías de desarrollo cuyas economías normalmente se encuentran en estado deficitario".<sup>32</sup> A lo que habría que agregar que además, tal

---

<sup>31</sup> CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Revista de Investigación Fiscal de la SHCP, "La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitar", Núm. 13, enero de 1967, p. 25.

<sup>32</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo., Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 218.

sacrificio puede llegar a representar serios inconvenientes para los países industrializados, que al colocar sus capitales en el exterior no solamente exigen una serie bastante importante de garantías, sino que principalmente buscan la máxima rentabilidad de sus inversiones.

Frente a esta situación, un país en proceso de desarrollo que acepta someterse a las reglas que en la práctica rigen para prevenir la Doble Tributación Internacional, acepta de antemano importantes limitaciones a su potestad tributaria. Que de hecho implican la renuncia a gravar importantes fuentes de ingresos tributarios a cambio de recibir una serie de inversiones que aunque generen trabajo y producción, se transforman, a fin de cuentas, en medios para la exportación de capitales. En tales condiciones los Tratados Internacionales en el caso que nos ocupa, exclusivamente son viables cuando se celebran entre países que posean un grado similar de desarrollo económico.

### **1.3.3. Medidas Unilaterales.**

Las dificultades, a veces insuperables, que existen para concertar equivalentemente Tratados Internacionales en materia de Doble Tributación, especialmente cuando el problema lo enfrentan países que llevan a cabo intensos intercambios comerciales de bienes y servicios, pero cuyos respectivos grados de desarrollo económico son por completo diferentes (v. gr. México y Estados Unidos de América), han dado origen a que, particularmente las naciones altamente industrializadas, establezcan dentro de su naturaleza jurídica-fiscal interna medidas apropiadas para impedir la Doble Tributación, o al menos para atenuar sus efectos negativos. La adopción de estas medidas, que reciben el nombre de "Unilaterales"

"porque no provienen de un pacto concertado entre dos Estados, tienen como finalidad el alentar las inversiones llevadas a cabo en el exterior y el facilitar el acceso a los mercados internacionales".<sup>33</sup> Dicho en otras palabras, ante la imposibilidad de lograr la celebración de Tratados Internacionales por las enormes disparidades de sistemas tributarios, balanzas comerciales e intereses económicos, las naciones desarrolladas han optado por resolver el programa a través de su legislación interna, a fin de no desalentar las inversiones que sus nacionales llevan a cabo en el exterior, las que normalmente les reportan substanciales captaciones de divisas y lo que es más importante, una significativa participación, en el control hegemónico de la economía mundial.

Entre estas medidas unilaterales destaca, por ser la más conveniente y la que se utiliza con mayor frecuencia, la que en el ámbito financiero internacional suele denominarse "Foreign Tax Credit", o compensación de impuestos pagados en el extranjero. El origen de esta medida se remonta al año de 1983, cuando fue introducida en la legislación fiscal de Holanda. A partir de 1918, y hasta la fecha, ha sido aceptada y extensamente utilizada por diversas leyes tributarias de la primera potencia industrial del mundo actual: Los Estados Unidos de América.

A grandes rasgos, y desde el punto de vista más sencillo que se pueda utilizar, "Foreign Tax Credit" "... consiste básicamente en el derecho que todo contribuyente que ha llevado a cabo cualquier tipo de inversiones en el extranjero tiene derecho a compensar o deducir de los impuestos que tenga que pagar en su país de origen, el importe de los tributos o contribuciones que haya tenido que cubrir en países extranjeros con motivo de las inversiones que en los mismos haya llevado

---

<sup>33</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo., Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 218.

a cabo, ya sea en bienes y servicios, o bien estableciendo o participando como socio o accionista en negociaciones industriales y comerciales".<sup>34</sup>

Desde luego, la existencia de esta medida unilateral, resulta altamente benéfica para los países en vías de desarrollo, los que a través de la misma, cuentan con un argumento sumamente poderoso para negarse a otorgar tratamientos fiscales privilegiados a los capitalistas foráneos. Sin embargo, en los últimos años se ha observado, particularmente dentro del Derecho Fiscal estadounidense, una marcada tendencia a reducir y limitar los beneficios del "Foreign Tax Credit", con el evidente propósito de forzar a las naciones en vías de desarrollo a someterse a ciertos modelos de Tratados Internacionales sobre Doble Imposición que de llegar a implantarse, implicarán que los países receptores de inversiones extranjeras participen en alguna forma en el sacrificio económico que esta medida unilateral representa para las naciones industrializadas que la han adoptado.

#### **1.3.4. Procedimientos Amigables en los Tratados Internacionales Para Evitar la Doble Tributación en ISR.**

No obstante que los Estados sean signatarios de Tratados para evitar la Doble Imposición, en la interpretación o aplicación que de ellos hagan o inclusive, en la interacción de los convenios con normas de Derecho Interno, pueden surgir conflictos entre uno de los Estados y un particular. Solucionarlos con las medidas tradicionales, implicaría obligar al contribuyente a litigar en ambos Estados con medios de defensa distintos y quedar a la suerte de resoluciones jurisdiccionales

---

<sup>34</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo., Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 219.

que pudieran ser contradictorias así por ejemplo; si la misma transacción fuese considerada en un Estado como dividendo y en el otro como interés, las consecuencias pudieran ser particularmente gravosas para un contribuyente.

La solución al problema que nos ocupa no se limita a establecer cual de los dos Estados tiene la potestad tributaria sino que, una vez establecidas las reglas a las que ambos Estados se acogen en la celebración de un Tratado, como se interpretan y se aplican en sus interpelaciones con el Derecho Interno, los artículos del propio Tratado.

El hecho de que no exista un Tribunal Internacional competente en esta materia y que los particulares, por una misma transacción, se vean sujetos a la aplicación de órdenes jurídicos distintos, así como a un mismo convenio que puede interpretarse por las distintas autoridades, cada una en forma diferente, de manera que la suma de ambas interpretaciones traiga por resultado una Doble Imposición, obligó a incorporar en los convenios la solución a este importante problema con el llamado procedimiento amistoso.

El artículo 25 del Modelo de Convenio en relación con el Impuesto Sobre la Renta y el capital de la OCDE o de Naciones Unidas, establece el procedimiento de acuerdo mutuo, también denominado amistoso, que consta de dos fases, la primera ante el estado de residencia y la segunda, que es la que le da el nombre al procedimiento, en la interacción entre los dos Estados.

#### **1.4. EL PROCEDIMIENTO DE AUTOTUTELA.**

En este punto es conveniente transcribir el párrafo primero del artículo 25:<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> El artículo 25 del MODELO corresponde al 24 en algunos de los convenios, como es el caso de Canadá, Ecuador, Italia, Países Bajos y Suecia. En el Convenio con Estados Unidos de América es el 26o; con Francia y Suiza el 23 y con Alemania y España el 25.

*"Párrafo Primero:* Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no este conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos con el Derecho Interno de estos Estados, podrá someter su caso a la Autoridad Competente del Estado contratante del que es residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 24 a la del Estado contratante del que es nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio".

En los primeros convenios celebrados por México, se consigna el plazo de dos años<sup>36</sup> en lugar de tres y en el caso del celebrado con Canadá, se precisa además que el planteamiento deberá efectuarse por escrito. Tratándose del convenio con Estados Unidos de América, no se establece plazo alguno en el párrafo primero del artículo 26, relativo al procedimiento amistoso que consigna un plazo de cuatro años y medio, que a su vez se pactó con Suecia.

En la relación entre los particulares y la Administración Pública mexicana corresponde a los Tribunales del país interpretar el alcance de los Tratados para evitar la Doble Tributación y en particular, el artículo que regula el llamado procedimiento amistoso.

México se adhirió a la OCDE, y aceptó, con algunas reservas, la recomendación emitida por dicha organización el 31 de marzo de 1994 con el nombre de "Comentarios del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio". La Secretaría de Hacienda y Crédito Público incorporó la regla 16 a la resolución

---

<sup>36</sup> Tal es el caso de los convenios celebrados con Canadá, Francia, Ecuador, Italia y Suiza.

que establecía para 1995 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior. Dicha regla reconoce que los comentarios al modelo de la OCDE son Derecho Positivo mexicano, que presenta el siguiente razonamiento:

*“Para la interpretación de los tratados celebrados por México para evitar doble tributación, serán aplicables los Comentarios del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, a que hace referencia la recomendación emitida por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el día 31 de marzo de 1994 o aquélla que la sustituya en la medida en que los mismos sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México y de acuerdo con cualquier explicación técnica emitida por las autoridades fiscales de los Estados Contratantes”.*

Ahora bien, los comentarios a las disposiciones de este artículo, señalan que si la Autoridad competente puede resolver la reclamación presentada por el particular, lo deberá hacer sin que sea necesario que entre en contacto con el otro Estado Contratante para llevar a cabo el llamado procedimiento de acuerdo mutuo o amistoso. Por las razones anteriores es que a esta primera fase se le ha denominado de auto tutela, ya que corresponde a una materia similar a la que el Derecho Interno de los distintos países denomina recurso administrativo.

El paralelo con los recursos administrativos, lleva a proponer el abordaje del tema en cuatro apartados, que procuran responder a las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál de las autoridades de ambos Estados es la competente para recibir la reclamación?
2. ¿ Existen requisitos de Procedibilidad? ¿Cuáles son?
3. ¿Se permite la concurrencia de vías?

4. ¿Cómo se tratan los problemas de cosa juzgada?

**1.4.1. Autoridad Competente y Requisitos de Procedibilidad.**

**AUTORIDAD COMPETENTE.** La regla general establece que el particular presente su reclamación ante el Estado de su residencia. Esta regla preserva como vínculo privilegiado el de la residencia, aún en los casos en los que el problema derive de la aplicación del Tratado por el otro Estado. Visto desde otro ángulo, cada residente recibe la protección de su gobierno. Esta regla respeta en esencia la vinculación personal de los súbditos de cada Estado.

El propio párrafo 1° del artículo 25 del modelo señala como excepción,<sup>37</sup> el caso a que se refiere el artículo 24. Dicho artículo en su párrafo 1° señala lo siguiente:

"Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto y obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones". No obstante lo dispuesto en el artículo 1° la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos.

"Esta excepción corresponde también al criterio de vinculación personal, sólo que en este caso el nacional de un país residente en otro, puede quejarse ante la autoridad competente del país de la residencia". Esta excepción escapa al principio

---

<sup>37</sup> Esta excepción no la contempla la mayoría de los tratados celebrados por México, así la misma no se encuentra en los tratados con Alemania, Bélgica, Canadá, Ecuador, Francia, Italia y Suiza.

de la auto tutela, ya que implica reclamar la protección del país del cual es nacional frente a la pretendida discriminación del país en el cual reside.

"Por otro lado, los Estados Contratantes que lo estimen preferible podrán acordar con los contribuyentes la posibilidad de dirigir potestativamente sus reclamaciones a la autoridad competente de uno u otro Estado".

En resumen, la regla general consiste en que la reclamación se presenta ante la autoridad competente del Estado de la residencia, salvo que se trate de un caso de discriminación o que en el Convenio se adopte la versión modificada que deja al contribuyente la opción a que se ha hecho mención.

REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD. Normalmente los recursos tienen requisitos de Procedibilidad que se relacionan con los siguientes temas:

1. La naturaleza del acto reclamado
2. La calidad del reclamante.
3. El plazo para la interposición de la reclamación.

Las relaciones con otros medios de defensa que pueden ser de agotamiento obligatorio, o bien optativos.

En primer término conviene señalar cuales son las "Medidas" que pueden ser objeto de reclamación. "Medidas" es la denominación que el Convenio da a lo que normalmente se denominaría el acto reclamado.

Los comentarios en esta materia señalan que el acto reclamado puede ser un acto administrativo o una disposición administrativa de carácter general, un

reglamento e inclusive una Ley. En otra dimensión, puede tratarse de un acto que no tenga existencia jurídica formal o que no le haya sido notificada.

Los comentarios precisan que la medida debe consistir en un gravamen que se haya exigido ó vaya a exigirse en contra de las disposiciones de la Convención. La reclamación no procede cuando el acto reclamado es una disposición de Derecho Interno o una resolución apoyada en dicho Derecho y no guardan relación con la Convención. Tiene que existir "un vínculo entre las reglas de la Convención y las del Derecho Interno aplicadas incorrectamente".

Lo anterior no debe llevar a la conclusión de que la medida o acto reclamado tenga que producir una Doble Imposición. Este aspecto lo ejemplifican los siguientes comentarios:

"Tal es el caso, en donde el Estado grave una renta determinada y la Convención, en relación a esa renta, atribuya al otro Estado un derecho exclusivo de imposición, aun en el supuesto de que éste no pueda ejercerlo a causa de una laguna en su legislación interna".

"Por lo que respecta a la calidad del reclamante, normalmente se precisa la legitimación y el interés jurídico. Del primero de ellos, corresponde aplicar las normas internas de cada país. Por lo que respecta al interés jurídico debe considerarse que existe cuando se trata de un contribuyente con el riesgo no sólo posible, sino probable de ser afectado por la medida de que se trate".

"El plazo para interponer la reclamación es de tres años,<sup>38</sup> a partir de la primera notificación de la medida que pueda tener como consecuencia el

---

<sup>38</sup> Para los tratados relacionados con los países señalados en la referencia número 1, el plazo es de dos años.

establecimiento de un gravamen o su imposición contrario al Tratado. Los multicitados comentarios señalan que dicho plazo debe considerarse como mínimo, por lo que los Estados Contratantes quedan en libertad de concertar plazos mayores o inclusive no fijar a plazo establecido en el Convenio y este pueda ser inferior a aquel que procedería conforme a los recursos administrativos, contenciosos o jurisdiccionales que prevea el derecho interno de los distintos países.

#### **1.4.2. Concurrencia de Vías y Acuerdo Mutuo.**

**CONCURRENCIA DE VÍAS.** El último requisito de Procedibilidad debe destacarse, por ser el que define, con mayor claridad la naturaleza extraordinaria de este medio de defensa.

Puede intentarse sin perjuicio de que existan otros medios de defensa, tales como recursos administrativos o juicios contenciosos y no es necesario agotar alguno de ellos antes de acudir al procedimiento amistoso.

Finalmente, " ... la reclamación procede aún en el caso de cosa juzgada, ya sea esta formal o material. Si la reclamación se ha resuelto definitivamente por un Tribunal del Estado de la residencia, el contribuyente puede no obstante; presentar o proseguir su reclamación con arreglo al procedimiento de acuerdo mutuo. En algunos Estados la Autoridad competente puede llegar a una solución satisfactoria distinta de la decisión judicial. En otros, la Autoridad competente queda vinculada por esa decisión, pero puede someter el caso a la Autoridad competente del otro Estado Contratante solicitando que adopte medidas para Evitar la Doble Imposición".

**ACUERDO MUTUO.** Es la segunda fase del procedimiento la que constituye propiamente el acuerdo mutuo o amistoso, según sea la terminología que se adopte; y establece lo siguiente:

“La Autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la Autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una Imposición que no se ajuste a este Convenio. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará a pesar de los plazos establecidos en la legislación interna de los Estados Contratantes”.

Los Convenios celebrados por México reproducen el párrafo anterior sin la parte resaltada, a excepción del celebrado con los Estados Unidos de América.

#### **1.4.3. Naturaleza Jurídica y Posibilidad de Arbitraje.**

**NATURALEZA JURÍDICA.** Algunas de las recomendaciones que se adicionaron en 1992 a los comentarios, ayudan a ilustrar la importancia y el criterio flexible que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE le da al mismo.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica, el aspecto relevante consiste en determinar la obligación que adquieren los Estados al firmar el Convenio en relación con este procedimiento. Los propios comentarios se interrogan si el procedimiento amistoso “constituye la ejecución de un pacto “que impone a las partes una simple obligación de negociar, pero no la de llegar a un acuerdo; “o si, por el contrario, debe considerarse como un procedimiento jurisdiccional que impone a las partes la obligación de resolver el litigio”.

No cabe duda, y así lo reconoce la propia OCDE, que la obligación es de negociar sin que estén obligados a lograr un resultado. Sin embargo, los propios comentarios sugieren que los Estados Contratantes podrán incluir una interpretación en el protocolo o un intercambio de cartas, todas ellas con el propósito de comprometerse a resolver los problemas.

**POSIBILIDAD DE ARBITRAJE.** A este respecto, algunos países han pactado la posibilidad de un arbitraje. El artículo 26 del Convenio México Estados Unidos, en su párrafo 5° dice lo siguiente: "Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las Autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las Autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados, a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas".

#### **1.4.4. Consideraciones Finales.**

El artículo 25 del Convenio México-Estados Unidos contiene en su párrafo 3° lo que a continuación se transcribe: "Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso.

También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición de los casos no previstos en el Convenio”.

La primera parte del párrafo tiene por propósito establecer que la emisión de disposiciones de carácter general o de naturaleza reglamentaria pueden ser un camino apropiado para resolver los problemas de interpretación o de aplicación detectados a través de las reclamaciones presentadas en el procedimiento de acuerdo mutuo.

La segunda parte del párrafo prevé la posibilidad de resolver administrativamente algunos problemas de Doble Tributación no resueltos por el Convenio. Es prudente subrayar que algunos países no tienen facultades para emitir este tipo de disposiciones sin la participación del Congreso o Parlamento. Las Convenciones celebradas por México, no contienen tal disposición. En el caso de la Convención con Estados Unidos, la parte en cuestión señala: “También podrán consultarse en lo relativo a casos no previstos en el Convenio”.

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **ASPECTOS FISCALES DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS POR MÉXICO CON OTROS PAÍSES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

#### **2.1. INTRODUCCIÓN.**

El análisis del *“Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta”* se hará con relación a lo establecido por el artículo 6º y el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la confrontación de sus disposiciones con cada una de las vigentes para el ejercicio fiscal de 1999 y las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación vigentes para el mismo ejercicio fiscal, que a falta de disposición expresa en la Ley antes mencionada o en el mismo Convenio, se aplicará en forma supletoria sin perjuicio del citado Convenio; tal y como lo expresa el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

No haremos transcripción de ninguno de los artículos, sino una síntesis de los mismos o una breve explicación, si lo amerita. Tampoco un análisis de la totalidad del Convenio, solo se hará específicamente en algunos aspectos que nos servirán para comprender la finalidad que tiene el Convenio. Esto, con el fin de no saturar la información y hacerla más explícita.

## 2.2. ANTECEDENTES.

Con motivo de la apertura comercial en la que México se ha visto inmerso en estos últimos nueve años, principalmente con Estados Unidos y Canadá, las leyes mexicanas han tenido una dinámica impresionante al tratar de hacerlas acordes a los momentos actuales que vive nuestro país, además de conciliarlas con las de nuestros socios comerciales.

La multiplicidad de relaciones comerciales internacionales ha incrementado la Doble Carga Impositiva a una misma renta o ingreso, de tal suerte que esta situación produce distorsiones económicas que dañan la libre competencia internacional.

Para combatir la Doble Imposición Tributaria a cargo de residentes en nuestro país, México establece unilateralmente a través de la inclusión de disposiciones de carácter interno, en el artículo 6º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), una forma que permite a los residentes en México acreditar el Impuesto sobre la Renta pagado en el extranjero.

Sin embargo, esta no es la medida más apropiada para alcanzar la equidad y proporcionalidad a niveles internacionales; de tal forma que México ha comenzado a propiciar el equilibrio impositivo internacional a través de la celebración de Convenios o Tratados Internacionales con la finalidad de Evitar la Doble Tributación.

Para el análisis de los aspectos Fiscales de los Tratados Internacionales celebrados por México con otros Países para Evitar la Doble Tributación tomamos como base el *“Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e*

*impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta*".<sup>1</sup> porque los Estados Unidos de América son el principal socio comercial de nuestro país, además de que los Convenios celebrados con otros Estados para Evitar la Doble Imposición en materia del Impuesto Sobre la Renta, incluido éste, se basan en el que elaboró la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el año de 1977.

### 2.3. ANÁLISIS Y APLICACIÓN.

"El convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes",<sup>2</sup> así como también a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la firma del convenio (28 de diciembre de 1993) y se añadan a los mismos o los sustituyan.

Los impuestos actuales a los que se aplica el convenio son:

- En México el impuesto establecido en la LISR.
- En los Estados Unidos de América:
  - Los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas (excepto el impuesto sobre ganancias acumuladas, el impuesto sobre sociedades controladoras personales y las contribuciones a la seguridad social)
  - Los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagados a aseguradoras
  - Los impuestos especiales a las fundaciones privadas.

---

<sup>1</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero de 1994.

<sup>2</sup> Artículo 2º del Convenio celebrado México Estados Unidos de América.

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.

### **2.3.1. Sujetos del Convenio.**

El artículo 1º del Convenio nos dice que los sujetos del Convenio son las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo disposición en contrario del propio Convenio.

El artículo 3º contiene las definiciones generales entre las que destaca el término de persona que comprende a las personas físicas o morales, quedan incluidas en esta última: una sociedad, una compañía, un fideicomiso, una asociación, una sucesión y cualquier otra agrupación de personas.

Para efectos de la LISR, el artículo 5º de la misma señala:

*"Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral se entienden comprendidas, entre otras las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles".*

## **2.4. RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL**

"Las reglas del Derecho Internacional relativas a la condición de los

extranjeros se derivan principalmente de la práctica estatal, que por cierto es variada. Además de este Derecho Internacional consuetudinario, los tratados de comercio o de establecimiento - bipartitas o multipartitas - frecuentemente contienen detalladas disposiciones sobre la materia. Se han hecho intentos de codificar el Derecho Internacional en este campo, pero aparte de la *Convención de la Habana sobre la condición de los extranjeros*, de 1928 (132 LNTS, 301), tales intentos no han tenido éxito".<sup>3</sup>

#### **2.4.1. Antecedentes.**

Hasta el año de 1980 las diversas disposiciones que regulaban los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero de fuente de riqueza situada en el país se encontraban dispersas en todo el articulado de la Ley del Impuesto sobre la Renta hoy abrogada, de tal forma que el objeto del impuesto se ubicaba en un capítulo distinto de aquél en el que se localizaba la base y la tasa del impuesto, situación que constituía un verdadero problema.

A partir de la entrada en vigor de la actual Ley del ISR (enero de 1981), se procedió a la agrupación ordenada y metódica de las diversas disposiciones que regulan los ingresos que un residente en el extranjero, sea persona física o moral, obtenga de fuente de riqueza situada en el país, disposiciones que se contemplan en el citado ordenamiento jurídico dentro del Título V. integrado por los artículos 144 al 162 de la Ley del ISR, a través de los cuales se establecen las reglas

---

<sup>3</sup> SORENSEN, Max, Manual de Derecho Internacional Público, 2ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1981, p. 461.

específicas para cada uno de los ingresos que un residente en el extranjero puede obtener de fuente de riqueza situada en nuestro país.

En el primer párrafo del artículo 144 de la Ley del ISR se precisa que: "... estarán obligados al pago del ISR conforme a las disposiciones contenidas en el Título V de esa Ley, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aún cuando hayan sido determinados presuntamente por la SHCP",<sup>4</sup> cuya fuente de riqueza se sitúe en el territorio nacional, y se precisa que en el caso de que dichos residentes en el extranjero cuenten adicionalmente con un establecimiento permanente o base fija en el país; únicamente se encontrarán sujetos a las disposiciones del Título V los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en México que no sean atribuibles al establecimiento permanente o base fija con que cuenten.

El artículo 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determina el concepto de establecimiento permanente y base fija, con relación a los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional de residentes en el extranjero.

La base de un impuesto se constituye por la cantidad o el importe al cual habrá de aplicarse la tarifa o la tasa para la obtención del tributo. Respecto de este concepto se indica que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del ISR por los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, es decir que estos ingresos son los que constituyen la base del ISR aún cuando hayan sido determinados presuntamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos de los artículos 64, 64A, 65 y 66 de la propia Ley del ISR.

Finalmente, en esta misma disposición se establecen dos casos especiales en los que se considera que existe un ingreso para el residente en el extranjero:

---

<sup>4</sup> ISEF, Ley del ISR, Ediciones Fiscales, México, 1998, p. 143.

En el primero de ellos, se señala que se considerará que forma parte de los ingresos que regulan el Título V, los pagos que se efectúen con motivo de los actos o actividades a que se refiere el mismo Título V, cuando tales pagos beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

En el segundo caso, se precisa que cuando la persona que efectúe los pagos a que se refiere el Título V, cubra por cuenta del contribuyente el impuesto sobre la renta que al residente en el extranjero corresponda, el importe del impuesto así cubierto se considerará que forma parte de los ingresos gravados por el propio Título V.

Atento a la disposición general que se comenta, se observa que la base del ISR mexicano puede estar constituida por una diversidad de tipos de ingreso, sin especificar el significado de los mismos, puesto que ellos constituyen la base sobre la cual un extranjero deberá calcular el ISR mexicano a su cargo y se clasifican en:

- *Ingresos en efectivo:* Este tipo de ingreso quizá sea de los más comunes, en virtud de que las obligaciones de pago se liquidan con la entrega al acreedor o proveedor de bienes y servicios la cantidad de dinero acordada, es decir, que en estos casos el ingreso se percibe en numerario. Ejemplo de lo anterior, sería el pago que se cubre en efectivo el importe de los mismos.
- *Ingresos en bienes:* Este ingreso se presenta en los casos en que el enajenante o prestador del servicio no recibe efectivo como pago por sus bienes o servicios, sino un bien distinto a éste, ya sea bien mueble o inmueble. Por ejemplo, en aquellos casos en que el importe de los intereses derivados de un crédito se cubra mediante la entrega que el acreditado hiciera al acreditante de un número determinado de acciones.

- *Ingresos en servicios:* Los ingresos en servicios se presentan en los eventos en que una obligación de pago solventa, en lugar de efectivo, mediante la prestación de servicios. Ejemplo de ello, sería la prestación de servicios de asesoría legal que un abogado prestará a su arrendador como pago por el arrendamiento de sus oficinas. Consideramos oportuno señalar que los ingresos en bienes y servicios se consideran como ingresos en especie, en virtud de que no se percibe efectivo en estos casos.
- *Ingresos en crédito:* Los ingresos en crédito se presentan cuando la contraprestación pactada no es liquidada por el receptor del servicio o bien de inmediato, ya sea mediante la entrega de efectivo, de bienes o servicios; más sin embargo, ingresa en el patrimonio del enajenante o prestador de un servicio un derecho denominado "derecho de crédito", por virtud del cual tendrá la posibilidad de exigir a su contraparte en el plazo establecido el importe de la contraprestación pactada, misma que podrá ser liquidada en efectivo o en especie. Lo antes expuesto nos lleva a concluir que existe una gran diferencia entre lo que representa un ingreso y una entrada de efectivo, bienes o servicios.
- *Ingresos determinados presuntamente por la SHCP:* Como se señaló, a partir de 1992 la SHCP tiene la facultad de poder determinar un ingreso presunto a cargo de un residente extranjero y, por tanto, sujeto al pago de ISR cuando se den los supuestos de los artículos 64, 64A, 65 y 66 de la Ley del ISR.
- *Pagos que benefician al residente en el extranjero o a otra persona:* La Ley del ISR tipifica como un ingreso a favor del residente en el

extranjero y, por tanto gravado, los pagos que se efectúen con motivo de los actos que se regulan en el Título V y que beneficien al residente en el extranjero, incluso cuando le eviten una erogación. Para que dicha disposición sea aplicable consideramos que tendrán que presentarse los siguientes supuestos:

- Que se trate de pagos hechos al residente en el extranjero. Respecto del concepto de "pago", el artículo 2062 del Código Civil para el Distrito Federal establece que: "... es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiera prometido".<sup>5</sup> En virtud de ello, será necesario que efectivamente exista un pago real al residente en el extranjero o a otra persona, ya sea en efectivo, en bienes o servicios.
- Que los pagos se efectúen con motivo de los actos a que se refiere el Título V.
- Que el pago beneficie al extranjero, incluso, cuando le eviten una erogación.
- *Impuesto cubierto por cuenta del residente en el extranjero:*  
Consideramos que es clara la intención del legislador, consistente en gravar el importe equivalente al ISR que sea cubierto por cuenta de los residentes en el extranjero, es decir, "impuesto sobre impuesto", ya que al dársele a tal importe la naturaleza de ingreso de los referidos en el Título V, este importe legalmente podrá ser gravado con la tasa del ISR que corresponda al principal. La disposición a que hemos hecho referencia obedece a que en muchos de los casos, es una práctica generalizada el que los residentes en el extranjero prestadores de

---

<sup>5</sup> Código Civil para el Distrito Federal, 68ª ed., Pomúa, México, 1999, p. 367.

bienes o servicios, como parte de las negociaciones, establezcan como requisito, el que la contraprestación pactada no se vea afectada por la retención de impuestos, razón por la cual, el contratante se ve en la necesidad de absorber el costo del impuesto que a tales ingresos corresponda. Existen dos formas de llevar el proceso:

- Incrementar la contraprestación pactada "piramidación": En este caso, será necesario incrementar el importe de la contraprestación deseada por el residente en el extranjero, a efecto de que una vez aplicada la retención quede libre a su disposición el importe deseado.
- Tasa compuesta o "Gross Up": Bajo esta mecánica, no se procede a la piramidación de la contraprestación deseada, sino más bien, a la aplicación de una tasa compuesta a la contraprestación pactada, la cual dependerá de la tasa de ISR a que se encuentre sujeto el pago de que se trate.

En relación con las dos alternativas descritas, es importante mencionar que su aplicación dependerá de la situación especial de cada caso, en virtud de que existe la opinión de que en el segundo caso de ellos "gross up", el importe equivalente al impuesto que es cubierto por cuenta del residente en extranjero sería una partida no deducible para la persona que lo cubre, toda vez que en opinión de los que comparten esta corriente, se está en presencia de un gasto no deducible, según se establece en la fracción I del artículo 25 de la Ley del ISR.

#### **2.4.2. Momento de Causación del Impuesto.**

El artículo 6° del CFF señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas previstas en las leyes fiscales vigentes durante el

lapso en que ocurran, en virtud de ello y, en virtud de que en el primer párrafo del artículo 144 de la Ley del ISR se señala que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del ISR cuando obtengan ingresos, consideramos que será en ese preciso momento en el que se realice el hecho generador del impuesto y, por tanto la causación del impuesto.

En virtud de ello será necesario que en cada caso se precise el instante en el que el residente en el extranjero perciba los ingresos; ya sea en efectivo, bienes, servicios, crédito, etc. Puesto que el ISR correspondiente se determinará según las disposiciones vigentes en ese momento, aunque el mismo sea pagado con posterioridad.

#### **2.4.3. Conceptos que no se Consideran Ingresos.**

En el artículo 144 de la Ley del ISR se establece, como una disposición general, que para los efectos del Título V no se considera ingreso del residente en el extranjero, el importe del impuesto al valor agregado que dicho residente traslade en los términos de esa Ley.

En algunos casos los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en el territorio nacional también se encontrarán que son contribuyentes del impuesto al valor agregado (IVA), razón por la cual se verán en la necesidad de trasladar al adquirente del bien o servicio el IVA correspondiente, entendiendo por traslado del impuesto, el cobro o cargo que el contribuyente (extranjero), deba hacer a las personas que adquieran los bienes los usen o gocen temporalmente o reciban servicios de un importe equivalente al propio IVA (impuestos indirectos).

Sin embargo, la cantidad así trasladada y, por lo tanto, cobrada en algún momento determinado, no forma parte de la contraprestación pactada, ya que se trata del traslado de una cantidad equivalente al impuesto. De hecho el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reconoce expresamente esta situación, al señalar que el Impuesto al Valor Agregado que sea trasladado en ningún caso se considerará que forma parte de las contraprestaciones.

#### **2.4.4. Entero del Impuesto Causado.**

En el artículo 144 de la Ley del ISR, se contienen disposiciones adicionales de aplicación general relativas al entero (pago o entrega) del ISR que se cause con motivo de los ingresos a que se refiere el Título V de esa Ley.

En primer lugar, es necesario señalar que en la gran mayoría de los casos, las disposiciones contenidas en el Título V establecen que el ISR que resulte a cargo de los residentes en el extranjero por la obtención de ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional tendrá que ser retenido y enterado por la persona adquirente o usuaria de los bienes o servicios.

Como resultado de lo anterior, en el artículo de referencia se establece que cuando en los términos de referido Título V se indique que el ISR se pague mediante retención (mayoría de los casos), y la contraprestación no se hubiera efectuado en la fecha de su exigibilidad, el retenedor está obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad.

El contenido de la disposición que se comenta es el resultado de lo que en nuestro Derecho Fiscal se denomina como responsabilidad solidaria en el pago de

los impuestos, cuyo objeto fundamental es el de poder garantizar en forma práctica, por parte del Estado, la recaudación de las contribuciones.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación precisa que en el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, estará obligado a enterar una cantidad equivalente al que debió haber retenido.

Un aspecto que resulta importante tomar en cuenta para la determinación del impuesto a enterar en caso de que no se haya efectuado el pago oportunamente, es el relativo a la fecha de "exigibilidad" de la contraprestación, en atención a que en términos de la disposición que se comenta, el impuesto a determinar será el que corresponda a esa fecha, aspecto que cobra importancia en el caso de pagos pactados en moneda extranjera o en aquellos casos en que con posterioridad a la fecha de exigibilidad de la contraprestación la tasa de ISR correspondiente sufra variaciones.

#### **2.4.5. Determinación del Impuesto en Caso de Contraprestaciones Pactadas en Moneda Extranjera.**

En el primer párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación se establece que las contribuciones y sus accesorios se causarán y se pagarán en moneda nacional, no obstante, los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda que corresponda, es decir, que los impuestos que se deriven por ese tipo de pagos siempre se determinarán y enterarán en moneda nacional, con independencia de que el pago respectivo al proveedor de bienes o servicios etc., se pueda realizar en moneda extranjera, razón por la cual, será

necesario aplicar un tipo de cambio determinado para estar en posibilidades de cualificar el impuesto en moneda nacional.

En el caso de que las contraprestaciones acordadas sean pagadas puntualmente al residente en el extranjero y, éstas se hayan pactado en moneda extranjera, el impuesto a enterar se determina de acuerdo al tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera según se establece en el tercer párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que la contraprestación no se haya cubierto al residente en el extranjero oportunamente, el retenedor se encontrará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido a la fecha de la exigibilidad. En este sentido consideramos importante tener en cuenta que la obligación de retener opera, en primer lugar, en el momento en que se efectúen los pagos correspondientes y en caso de que ello no suceda, se deberá efectuar el entero de una cantidad equivalente a la que debió haberse efectuado en la fecha de la exigibilidad del pago.

#### **2.4.6. Fondos de Pensiones y Jubilaciones.**

En el mes de julio de 1992 fue incorporado un último párrafo al artículo 144 de la ley del ISR en el cual establece que los fondos de pensiones y jubilaciones que se encuentren constituidos conforme a la legislación del país de que se trate no estarán obligados al pago del ISR mexicano en los términos establecidos en el título V de la Ley del ISR por los ingresos que deriven de las inversiones que realicen, sin embargo, para que esta exención sea aplicable es requisito que tales fondos

también se encuentren exentos del ISR en su país de origen, así como el que se inscriban para estos efectos ante la SHCP.

Por lo que hace al registro de tales fondos ante la SHCP, en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de marzo de 1996 se dieron a conocer los requisitos a satisfacer, que consisten básicamente, en acompañar la documentación necesaria tendiente a demostrar que están constituidos conforme a la legislación de su país de origen y, por otra parte, el que se encuentran exentos del ISR en ese otro país.

## **2.5. SALARIOS.**

Para los efectos del artículo 145 de la Ley del ISR los sujetos serán aquellas personas físicas que sean residentes en el extranjero y que obtengan ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado cuya fuente de riqueza se ubique en el país.

En el caso de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando el servicio se preste en el país. Esta disposición resulta ser clara, en el sentido de que, por regla general, solo se considera que existe fuente de riqueza en el país cuando el residente en el extranjero preste sus servicios en territorio nacional.

Por lo que respecta al concepto de salarios en el artículo 162 de la Ley del ISR se señala que para efectos del Título V de dicha Ley se entenderá por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los ingresos a que se refiere el artículo 78 de la propia Ley del ISR, salvo las remuneraciones a

miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

Ahora bien el artículo 78 de referencia se indica que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado diversos conceptos, de los cuales, podrá observarse que se tipifica como sueldo o ingresos de una relación subordinada conceptos que en estricto sentido lo son, sin embargo, también da esta característica a otros conceptos que de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso no tienen tal naturaleza.

#### **2.5.1. Base del Impuesto.**

La base es la cantidad a la cual se aplicará la tasa o tarifa para la determinación del impuesto en cantidad líquida.

En este sentido, en el artículo 145 de la Ley del ISR se establece que el impuesto se computará sobre el ingreso obtenido sin considerar deducción alguna.

En virtud de lo anterior, cuando una persona física residente en el extranjero perciba ingresos de los regulados en el artículo 145 de la Ley del ISR, el importe de tales pagos, sin considerar deducción alguna, será la base para la cuantificación del impuesto.

#### **2.5.2. Tasa de Impuesto.**

En el artículo 145, se establece una tasa de aplicación progresiva en función del monto de los ingresos que perciba (exentos, 15% y 30%), así como los parámetros para la aplicación de la tasa correspondiente.

### 2.5.3. Entero de Impuesto.

En el artículo 145 de la Ley del ISR se indica que el impuesto causado por este tipo de ingresos deberá ser retenido por la persona que realice los pagos en el caso de que sea residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente o base fija en México con el que se relacione el servicio, quien deberá efectuar el entero correspondiente a las autoridades fiscales. De igual forma, se precisa que en el caso de que la persona que realiza los pagos no reúna las características anteriores será el propio contribuyente el obligado a realizar el entero correspondiente dentro de los quince días siguientes a la fecha de obtención del ingreso.

En la Ley del ISR no se establece la fecha en que el retenedor, en caso de existir, deberá proceder al entero de la retención efectuada, razón por la cual, habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria; artículo en el cual se establece que las contribuciones se deberán pagar en las fechas o dentro de los plazos establecidos por las disposiciones respectivas y, solo a falta de disposición expresa, se estará a lo dispuesto en ese artículo, y en su fracción I dispone que en los casos de retención de contribuciones, los retenedores deberán las contribuciones retenidas a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de retención.

A partir de 1997 se incorporó en la Ley del ISR una reforma para establecer que cuando los ingresos de que se trate se perciba por períodos de doce meses y dichos períodos no coincidieran con el año de calendario, se aplicarán las tasas del impuesto que correspondan conforme al nivel de ingresos obtenidos en función del período de doce meses en lugar del año de calendario.

La reforma aludida tiene por objeto gravar los ingresos que perciban los residentes en el extranjero por la prestación de servicios personales subordinados conforme a la tasa progresiva que les corresponda (exentos, 15% y 30%) en función de los ingresos obtenidos en un período de doce meses, sin importar que dicho período coincida o no con el año de calendario.

#### **2.5.4. Salarios Exentos.**

En el caso de los ingresos por salarios existe fuente de riqueza en el país cuando el servicio se presta en el mismo y el artículo 145 contiene una extensión para este tipo de ingresos, al señalarse que se exceptúa del pago total del ISR mexicano al importe de los salarios y en general los pagos hechos por la prestación de un servicio personal subordinado cuando estos sean pagados por personas físicas o morales residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente o base fija, o en caso de que lo tengan, el servicio subordinado de que se trate no tenga relación alguna con tal establecimiento y siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales consecutivos o no, en un período de doce meses.

Hasta el año de 1996 se establecía para efectos del cálculo de los 183 días, la duración del servicio. Sin embargo, se aclara que mientras no se demuestre que la persona ha permanecido fuera del país por mas de 183 días consecutivos, se deberá pagar el impuesto en términos del artículo 145, lo que implica que deberá hacerse el entero del impuesto en todos los casos y posteriormente solicitar su devolución, al no acreditar que se permaneció fuera del país por mas de 183 días en un período de doce meses.

La exención referida no será aplicable en aquellos casos en que la persona que pague los servicios tenga algún establecimiento en el país con el cual se relacione el servicio, independientemente de que sea o no un establecimiento permanente.

Esta exención tampoco será aplicable cuando el prestador del servicio reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero como consecuencia de haber prestado servicios que hayan dado lugar a la causación del ISR mexicano conforme al artículo 145 de la Ley del ISR.

### **2.5.5. Convenios Para Evitar la Doble Imposición.**

En caso de que la persona que obtenga ingresos de los señalados en el artículo 145 de la Ley del ISR, resida en un país con el que México haya celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de impuesto sobre la renta, deben aplicarse las disposiciones contenidas en dicho convenio en lugar de las previstas en la Ley del ISR antes mencionadas.

Por lo anterior resulta importante tener presente que cuando se realicen pagos por los conceptos aquí señalados a personas residentes en el extranjero, se precise su país de residencia y en su caso, si México tiene celebrado con ese país un Convenio para Evitar la Doble Tributación, ya que de ser afirmativo el residente en el extranjero podría tener beneficios importantes, tal es el caso de lo previsto en el Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado con los Estados Unidos, en el que se establece que los ingresos obtenidos por un residente de ese país por razón de un empleo ejercido en México, solo estarán sujetos a imposición en los Estados Unidos y no así en México, siempre y cuando:

- 1) El residente de los Estados Unidos no permanece en total en México en uno o varios períodos, más de 183 días, en un periodo de doce meses.
- 2) Las remuneraciones se pagan por una persona empleadora que no es residente de México o en su nombre.
- 3) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o base fija que la persona empleadora tenga en México.

Es importante señalar que para tener Derecho a los beneficios de los convenios será necesario que la persona residente en el extranjero acredite su residencia mediante certificación expedida por Autoridad hacendaria de ese país o a través de la certificación de dichas Autoridades de que presentaron la declaración del último ejercicio que corresponda al ISR.

## **2.6. JUBILACIONES.**

Tratándose de ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, quedando incluidas las provenientes de las subcuentas del seguro de retiro abiertas en los términos de la Ley del Seguro Social y las provenientes de las cuentas individuales de ahorro abiertas en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los pagos se efectúen por residentes en el país o establecimientos permanentes o bases fijas en territorio nacional o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional.

### **2.6.1. Sujetos del Impuesto.**

Para los efectos de este concepto, los sujetos del ISR serán aquellas personas físicas residentes en el extranjero que obtengan ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias y otras formas de retiro, quedan incluidas las provenientes de las subcuentas del seguro de retiro abiertas en los términos de la Ley del Seguro Social y las provenientes de las cuentas individuales de ahorro abiertas en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional.

Para los efectos de este artículo, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el territorio, cuando los pagos se efectúen por residentes en el país o establecimientos permanentes o bases fijas en territorio nacional o cuando las aportaciones deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional.

En virtud de lo anterior, cuando una persona física residente en el extranjero perciba ingresos de los mencionados el importe de dichos pagos sin considerar deducción alguna será la base para la cuantificación del impuesto.

### **2.6.2. Tasa del Impuesto.**

Al igual que en los ingresos por salarios también se establece una tasa progresiva en función del monto de los ingresos que perciba (exentos, 15% y 30%), al igual que los parámetros para la aplicación de la tasa correspondiente.

### **2.6.3. Entero del Impuesto.**

El artículo 146 A de la Ley del ISR indica que el impuesto causado por este tipo de ingresos deberá ser retenido por la persona que realice los pagos en el caso de que sea residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente o base fija en México. Quien deberá efectuar el entero correspondiente ante las Autoridades fiscales. De igual forma se precisa que en caso de que la persona que realiza los pagos no reúna las características citadas, será el propio contribuyente el obligado a realizar el entero correspondiente dentro de los quince días siguientes a la fecha de obtención del ingreso.

En la Ley del ISR no se establece la fecha en que el retenedor, en caso de existir, deberá proceder al entero de la retención efectuada razón por la cual, habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria; artículo en el cual se establece que las contribuciones se deberán pagar en las fechas o dentro de los plazos establecidos por las disposiciones respectivas y, sólo a falta de disposición expresa, se estará a lo contemplado en ese artículo, el cual dispone que en los casos de retención de contribuciones, los retenedores deberán las contribuciones retenidas a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de retención.

### **2.6.4. Convenios Para Evitar la Doble Imposición.**

En caso de que la persona que obtenga ingresos de los señalados en este artículo resida en un país con el que México haya celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuesto Sobre la Renta, deberán

aplicarse las disposiciones contenidas en dicho convenio en lugar de las previstas en la Ley del ISR antes mencionadas.

Por lo anterior resulta importante tener presente que cuando se realicen pagos por los conceptos aquí señalados a personas residentes en el extranjero, se precise su país de residencia y, en su caso, si México tiene celebrado con ese país un convenio para Evitar la Doble Tributación, ya que de ser afirmativo el residente en el extranjero podría tener beneficios importantes, tal es el caso de lo previsto en el Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado con los Estados Unidos, en el que se establece que los ingresos obtenidos por un residente de ese país que sea el beneficiario efectivo de dichos ingresos con motivo de un empleo anterior, sólo pueden someterse a imposición en Estados Unidos. En otras palabras tenemos que las pensiones u otras remuneraciones pagadas por un residente en México únicamente estarán afectas al pago del impuesto en el país en el cual reside el perceptor del ingreso (Estados Unidos).

Es importante señalar que para tener derecho a los beneficios de los convenios será necesario que la persona residente en el extranjero acredite su residencia mediante certificación expedida por autoridad hacendaria de ese país o a través de la certificación de dichas autoridades de que presentaron la declaración del último ejercicio que corresponda al ISR.

## **2.7. HONORARIOS.**

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.

el extranjero por la prestación del servicio personal independiente, sin efectuar deducción alguna.

Al efecto habrá que tener muy en cuenta que la base del impuesto sólo se conformará por los ingresos que obtenga el residente en el extranjero correlativo a los servicios prestados en el país; es decir, que en el supuesto de que se le efectúen pagos por servicios prestados tanto en México como en el extranjero, los pagos correlativos a estos últimos servicios no se encontrarán afectos al pago del ISR mexicano. Sin embargo se deberá contar con todos los elementos de prueba fehacientes que demuestren cuál fue la parte del servicio que se prestó en nuestro país y el ingreso que le es correlativo, toda vez que en casos como éstos, la Ley del ISR "presume", salvo que se demuestre lo contrario, que la totalidad de los pagos que se realicen corresponden a servicios prestados en el territorio nacional.

### **2.7.3. Tasa del Impuesto.**

La tasa aplicable para el caso de ingresos por concepto de honorarios y, en general por la prestación de un servicio personal independiente será del 21%, misma que se aplicará al ingreso obtenido sin efectuar deducción alguna.

Hasta 1996 se establecía una tasa de aplicación progresiva en función del monto de los ingresos obtenidos que se hubieran percibido (exentos, 15% y 30%), así como los parámetros para la aplicación de la tasa correspondiente.

### **2.7.4. Entero del Impuesto.**

El impuesto deberá ser retenido por la persona que haga los pagos 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. De igual forma, se precisa que en caso de que la persona que realiza los pagos no reúna las características citadas, será el propio contribuyente el obligado a realizar el entero correspondiente dentro de los quince días siguientes a la fecha de obtención del ingreso.

En la Ley del ISR no se establece la fecha en que el retenedor, en caso de existir, deberá proceder al entero de la retención efectuada, razón por la cual, habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria; precepto en el cual se establece que las contribuciones se deberán pagar en las fechas o dentro de los plazos establecidos por las disposiciones respectivas y, solo a falta de disposición expresa, se estará a lo dispuesto en ese artículo, en la que su fracción I dispone que en los casos de retención de contribuciones, los retenedores deberán las contribuciones retenidas a mas tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de retención.

#### **2.7.5. Honorarios Exentos.**

El artículo 147 A contiene una exención para este tipo de ingresos, al señalarse que las personas físicas residentes en el extranjero que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente realizado en el país no estarán obligadas al pago del ISR mexicano cuando los honorarios sean cubiertos por un residente en el extranjero que no tenga un establecimiento permanente en el país, o que teniéndolo, el servicio no se relacione con tal establecimiento o incluso, sean consideradas como establecimiento permanente en los términos de los artículos 3°, 157 y 159 de la Ley del ISR, siempre y cuando la

estancia en territorio nacional del prestador del servicio tenga una duración menor a 183 días; consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

### **2.7.6. Convenios Para Evitar la Doble Imposición.**

En caso de que la persona que obtenga ingresos de los señalados en este artículo resida en un país con el que México haya celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta, deberán aplicarse las disposiciones contenidas en dicho Convenio en lugar de las previstas en la Ley del ISR antes mencionadas.

Luego, es importante establecer el lugar de residencia, porque si los extranjeros acreditan su residencia en otro país, es en este donde tienen que enterar sus contribuciones. Empero, el citado convenio señala las siguientes excepciones, caso en el cual, dichos ingresos estarían gravados en México. Las excepciones son las siguientes:

- El residente en los Estados Unidos que tenga en México una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en nuestro país los ingresos derivados de servicios realizados en éste que sean atribuibles a dicha base fija.
- El residente en estados Unidos que esté presente en México por un período o periodos más de 183 días en un periodo de doce meses; en tal caso, dichos ingresos estarían gravados en nuestro país.

Es importante señalar que para tener Derecho a los beneficios de los convenios será necesario que la persona residente en el extranjero acredite su

residencia mediante certificación expedida por Autoridad hacendaria de ese país o a través de la certificación de dichas Autoridades de que presentaron la declaración del último ejercicio que corresponda al ISR.

## **2.8. HONORARIOS A CONSEJEROS.**

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

### **2.8.1. Sujetos del Impuesto.**

Los sujetos del ISR mexicano lo serán aquellas personas físicas residentes en el extranjero miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole que obtengan ingresos por remuneraciones de cualquier clase, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes, cuya fuente de riqueza se sitúe en territorio nacional.

Para el caso de miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, residentes en el extranjero, que obtenga ingresos por remuneraciones de cualquier clase, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes también residentes en el extranjero, según se establece en este artículo, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio

nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero por empresas residentes en el México.

### **2.8.2. Base del Impuesto.**

En el artículo 147 B de la Ley del ISR se indica que la base del impuesto se constituirá precisamente por la totalidad de los ingresos que obtenga el residente en el extranjero por los conceptos antes señalados, sin efectuar deducción alguna.

### **2.8.3. Tasa del Impuesto.**

La tasa aplicable para el caso analizado será del 30%, misma que se aplicará al ingreso sin efectuar deducción alguna.

### **2.8.4. Entero del Impuesto.**

El impuesto deberá ser retenido por la sociedad que haga los pagos.

En el artículo 147 B de la Ley del ISR no se fija la fecha en que el retenedor, de existir, debe enterar la retención efectuada, por lo que se sigue el criterio de que las contribuciones se paguen en las fechas o dentro de los plazos establecidos en la ley, o tratándose de retención, a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior a la misma.

## **2.8.5. Convenios Para Evitar la Doble Imposición.**

Si nuestro país celebrará Convenios de esta naturaleza, se aplican sus disposiciones en lugar de las mexicanas sobre el Impuesto sobre la Renta, en el entendido que si se obtienen ingresos en otro país, se deben enterar en el mismo, sin que tenga que pagar también en el nuestro.

La aplicación del convenio no modifica la obligación por parte de las personas que hagan los pagos por honorarios a consejeros de efectuar la retención del 30% prevista en el artículo 147 B de la Ley del ISR.

Es importante señalar que para tener derecho a los beneficios de los convenios será necesario que la persona residente en el extranjero acredite su residencia mediante certificación expedida por Autoridad hacendaria de ese país o a través de la certificación de dichas Autoridades de que presentaron la declaración del último ejercicio que corresponda al ISR.

## **2.9. ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.**

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.

### **2.9.1. Sujetos del Impuesto.**

Los sujetos del ISR mexicano lo serán aquellas personas físicas y morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos por concepto de otorgar el uso o

goce temporal de inmuebles cuando dichos inmuebles estén ubicados en territorio nacional.

### **2.9.2. Tasa del Impuesto.**

La tasa impositiva en México a dicho ingreso de residentes en el extranjero, es de un 21% del ingreso obtenido, sin deducción alguna, a excepción de los carros de ferrocarril que se consideran inmuebles de acuerdo a la fracción XIII del artículo 750 del Código Civil cuyas rentas se gravan al 5% de conformidad con el artículo 148 de la ley del ISR.

Este ingreso está sujeto al pago del impuesto mediante retención que debe efectuar la persona que realiza los pagos. Sin embargo, aún en el supuesto de que dicho pago no se hubiera efectuado a la fecha de su exigibilidad, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la misma fecha de la exigibilidad, conforme a lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo 144 y en concordancia con el primer párrafo posterior a la fracción II del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.

### **2.9.3. Entero del Impuesto.**

Puesto que la Ley del ISR no señala la fecha para que el retenedor entere el impuesto, se hace en los plazos que señalan las leyes correspondientes; y cuando no la hay, se hará a mas tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de retención.

#### 2.9.4. Convenios Para Evitar la Doble Imposición.

En el párrafo 5º del artículo 6º del convenio, se establece que: "Un residente en un Estado Contratante que esté sujeto a imposición en el otro Estado contratante por la renta derivada de la propiedad inmueble situada en el otro Estado contratante puede optar en cualquier ejercicio fiscal por calcular el impuesto por dicha renta sobre una base neta como si dicha renta fuera atribuible a un establecimiento permanente de ese otro Estado. La opción será obligatoria para el ejercicio fiscal en que se ejerza dicha opción y por todos los ejercicios fiscales subsecuentes, salvo que la Autoridad competente del Estado contratante donde está situada la propiedad inmueble acuerde dar por terminada la opción". Sobre el particular cabe considerar lo siguiente:

- Como se desprende del párrafo antes reproducido, un residente de Estados Unidos puede calcular su impuesto mediante la aplicación de las disposiciones de la Ley del ISR previstas para tales efectos en el Título II o bien en el Título IV, Capítulo VI, según se trate de un residente en Estados Unidos que sea persona moral o persona física respectivamente. Así aplicará la tasa del 34% de ISR a la cantidad que resulte de disminuir del ingreso derivado del uso o goce temporal de un inmueble ubicado en México, las deducciones estrictamente indispensables para la obtención del mismo ingreso. Por consiguiente, para identificar las deducciones que pueden tomarse para determinar la base neta, así como los requisitos que deben cumplir dichas deducciones para que sean procedentes, deberán considerarse las disposiciones conducentes a los Títulos II ó IV Capítulo VI, antes

- citados. A esta conclusión se llega en virtud de que el Convenio señala que la opción consiste en calcular el impuesto por dicha renta sobre una base neta como si dicha renta fuera atribuible a un establecimiento permanente; y los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, calculan su impuesto sobre la renta con base en las disposiciones señaladas.
- Es importante señalar que para tener derecho a los beneficios de los convenios será necesario que la persona residente en el extranjero acredite su residencia mediante certificación expedida por autoridad hacendaria de ese país o a través de la certificación de dichas autoridades de que presentaron la declaración del último ejercicio que corresponda al ISR. Toda vez que el ISR del residente en el extranjero se paga mediante retención, en el caso de que el residente en Estados Unidos opte por calcular su impuesto como lo señala el citado párrafo 5 del artículo 6º del Convenio, la retención se efectuaría por el residente en México que realice los pagos, al actualizar la tasa del 34% a la base neta determinada por el residente en Estados Unidos.
  - No obstante lo anterior, sería conveniente que la autoridad competente, que conforme al Convenio es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, precise el procedimiento para el ejercicio de dicha opción a efecto de que no quede la menor duda en el cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto del retenedor como del propio contribuyente. En caso de que se otorgue el uso o goce temporal de inmuebles que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente del impuesto al activo, el residente en Estados Unidos se convierte en sujeto del citado

impuesto únicamente por esos bienes, conforme al artículo 1º primer párrafo de la Ley del Impuesto al Activo. Al respecto en el capítulo del protocolo del Convenio, artículo 3º se precisa que: "México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido, de conformidad con la ley del ISR de México, a las rentas brutas (si las hubiere) a que se refiere el primer párrafo del artículo 6º aún cuando el residente en Estados Unidos opte por ser sometido a imposición sobre base neta según el quinto párrafo del artículo 6º siempre que menos del 50% de las rentas brutas del residente en Estados Unidos proveniente de dichos activos se utilice, directa e indirectamente, para cumplir obligaciones (incluye aquellas por concepto de intereses) con personas que no sean residentes de los Estados Unidos". Por consiguiente, el importe del crédito ascendería a la cantidad de que resulte de multiplicar la tasa de 21% (o en su caso del 5% aplicable a la renta de carros de ferrocarril) sobre las rentas brutas. Adicionalmente cabe tener presente lo siguiente:

- El residente en el extranjero está relevado de la obligación de efectuar pagos provisionales del impuesto al activo cuando otorgue el uso o goce temporal del inmueble a una persona moral, con base a lo dispuesto en el artículo 19 A del Reglamento de la Ley del IA siempre que dicha persona moral no ejerza la opción de considerar el inmueble dentro de sus propios activos como lo permite el artículo 25 del citado Reglamento. En este caso el residente en el extranjero deberá presentar declaración anual del IA conjuntamente con su declaración anual de IVA, dentro del plazo que establece el artículo 6º del CFF.

- El residente en el extranjero puede quedar relevado de las obligaciones en materia del impuesto al activo, siempre que el retenedor ejerza la opción prevista en el artículo 25 del reglamento de la Ley del IVA.

## **CAPÍTULO TERCERO**

### **ANÁLISIS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS POR MÉXICO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

Como lo señalamos oportunamente, Evitar la Doble Tributación no es una cuestión que atañe exclusivamente a nuestro país, sino que trasciende al ámbito Internacional, por lo cual los gobiernos de los Estados han tratado de encontrar los mecanismos idóneos para solucionarla.

Así, en los últimos años, el Gobierno mexicano ha firmado diversos Tratados Internacionales con otros Estados, para Evitar la Doble Tributación en materia de Impuestos Sobre la Renta. Concretamente, son quince los convenios celebrados, los cuales, están estructurados en términos generales. Por tal razón y en aras de no ser repetitivo y excesivo en la información, analizaremos todos los convenios, pero únicamente en tres aspectos principales en que pueden presentar diferencias, a saber:

- Los Impuestos que comprenden;
- Las distintas Rentas y su Tributación;
- Los Métodos para Evitar la Doble Tributación.

Ahora bien, puesto que el Convenio suscrito entre México y Estados Unidos de América presenta una regulación más completa, lo expondremos en su totalidad; para que con base en él, establezcamos únicamente las diferencias que presentan con los demás Convenios en los aspectos ya referidos.

### 3.1. CON ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

El 18 de septiembre de 1992, en la Ciudad de Washington, se firmó el *Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América Para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia del Impuestos Sobre la Renta*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto promulgatorio, el 3 de febrero de 1994.

**ÁMBITO GENERAL.** El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.

El Convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:

Por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes; o

Por cualquier otro acuerdo entre los Estados Contratantes.

**IMPUESTOS COMPRENDIDOS.** El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes.

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.

Los impuestos actuales a los que se aplica el presente Convenio son:

- En México; el impuesto sobre la renta establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta;

# **ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA**

Análisis de los Tratados Internacionales Celebrados por México Para Evitar la Doble Tributación

---

- En los Estados Unidos; los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas y los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras y los impuestos especiales a las fundaciones privadas.

El Convenio se aplica 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.

## **DEFINICIONES GENERALES.**

- El término "persona" comprende a las personas físicas o morales, se entiende que también incluye una sociedad, una compañía, un fideicomiso, una sucesión y cualquier otra agrupación de personas;
- El término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos;
- Las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- La expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave, salvo cuando dicho transporte se efectúe exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
- La expresión "Autoridad Competente" significa:
  - En México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y
  - En los Estados Unidos, el Secretario del Tesoro o su representante autorizado;

- El término "México" significa México como se define en el Código Fiscal de la Federación.
- El término "los Estados Unidos" significa los Estados Unidos como se define en el Código de Rentas Internas.
- El término "nacional" significa:
  - Toda persona física, que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; y
  - Toda persona moral, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.

**RESIDENTE.** A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1° una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se resolverá de la siguiente manera:

- Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

- Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- En cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

**ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.** Significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, que comprende, en especial:

- Las sedes de dirección;
- Las sucursales;
- Las oficinas;
- Las fábricas;
- Los talleres; Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

El término "establecimiento permanente" también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración o explotación de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero sólo cuando dicha obra, construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses.

**RENTAS INMOBILIARIAS.** Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles, incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión están situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, embarcaciones, aeronaves y contenedores no se consideran bienes inmuebles.

Un residente de un Estado Contratante que esté sujeto a imposición en el otro Estado Contratante por la renta derivada de la propiedad inmueble situada en el otro Estado Contratante puede optar en cualquier ejercicio fiscal por calcular el impuesto por dicha renta sobre una base neta como si dicha renta fuera atribuible a un establecimiento permanente de este otro Estado. La opción será obligatoria para el ejercicio fiscal en que se ejerza dicha opción y por todos los ejercicios fiscales subsecuentes, salvo que la autoridad competente del Estado Contratante donde está situada la propiedad inmueble acuerde dar por terminada la opción.

**BENEFICIOS EMPRESARIALES.** Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

- Este establecimiento permanente;
- Ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

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

A efectos del presente Convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

**NAVEGACIÓN MARÍTIMA Y AÉREA.** Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

A los efectos del presente Artículo, los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional comprenden los beneficios procedentes del arrendamiento sobre una base de nave completa (por tiempo o viaje) de buques o aeronaves.

**EMPRESAS ASOCIADAS.** Se está en presencia de ellas cuando:

- Una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o

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

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

**INTERESES.** Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado.

El término "intereses", empleado en el presente Convenio, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusulas de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de

donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija y soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde están situados el establecimiento permanente o la base fija.

Cuando existan relaciones especiales entre quien paga los intereses y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de los intereses pagados, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso del pago puede someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, pero sin dejar de tomar en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

**IMPOSICIÓN SOBRE SUCURSALES.** Una sociedad residente de un Estado Contratante puede someterse a imposición en el otro Estado Contratante a un impuesto adicional al impuesto aplicable de conformidad con lo previsto en las demás disposiciones del presente Convenio.

**REGALÍAS.** Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

El término "regalías" empleado en el presente Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del Artículo 6. El término "regalías" también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.

Cuando existan relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de las regalías pagadas, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando quien paga las regalías es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado.

**GANANCIAS DE CAPITAL.** Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el Artículo 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga o ha tenido en el otro Estado Contratante, o atribuibles a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga o haya tenido a su disposición en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, y las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Las ganancias obtenidas por una empresa de un Estado Contratante derivadas de la enajenación de buques, aeronaves y contenedores utilizados principalmente en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

**SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES.** Las rentas que una persona física residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades de naturaleza análoga con carácter independiente, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

La expresión "servicios personales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico o actividades educativas o pedagógicas, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

**TRABAJOS DEPENDIENTES.** Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16 (Participaciones de Consejeros), 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos) y 20 (Funciones Pública), los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

**PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS.** Las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga por servicios prestados fuera de dicho Estado Contratante como administrador o comisario de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

**LIMITACIÓN DE BENEFICIOS.** Una persona que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga rentas procedentes del otro Estado Contratante tiene derecho, conforme al presente Convenio, a los beneficios fiscales en este otro Estado Contratante sólo cuando dicha persona:

- Sea una persona física;
- Sea un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;
- Realice actividades empresariales en el primer Estado (distintas a la realización o manejo de inversiones, salvo que estas actividades sean de banca o de seguros realizadas por bancos o compañías de seguros) y las rentas obtenidas del otro Estado Contratante se obtengan en relación

con dichas actividades empresariales o sean accesorias a estas actividades;

- Sea:
  - una sociedad cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados;
  - una sociedad que sea totalmente propiedad, directa o indirectamente, de un residente de este Estado Contratante cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estado.
- Una entidad con fines no lucrativos (incluidos los fondos de pensiones o fundaciones privadas) que, en virtud de dicha condición, esté generalmente exenta del impuesto sobre la renta en el Estado Contratante en el que resida, siempre que más de la mitad de los beneficiarios, miembros o participantes, de dicha organización, si los hubiere, tengan derecho a los beneficios del presente Convenio de conformidad con el presente Artículo;
- Una persona que solicite los beneficios conforme al Artículo 10 (Dividendos), 11 (Intereses), 11-A (Impuestos sobre Sucursales) o 12 (Regalías).

**ARTISTAS Y DEPORTISTAS.** No obstante lo dispuesto en los Artículos 14 (Servicios Personales Independientes) y 15 (Trabajos Dependientes), las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor

de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado, salvo que el importe de la remuneración obtenida por dicho artista o deportista por las mencionadas actividades, incluidos los gastos que le sean reembolsados o sean soportados por cuenta de él no exceda de \$3,000 dólares de los Estados Unidos o su equivalente en pesos mexicanos en el ejercicio fiscal de que se trate. El otro Estado Contratante podrá someter a imposición mediante retención el importe total de las percepciones brutas obtenidas por dicho artista o deportista durante el ejercicio fiscal considerado, siempre que dicho artista o deportista tenga derecho a recibir una devolución de tales impuestos cuando no exista impuesto a su cargo en dicho ejercicio fiscal de conformidad a las disposiciones del presente Convenio.

No obstante lo dispuesto en los Artículos 7 (Beneficios Empresariales), 14 (Servicios Personales Independientes) y 15 (Trabajos Dependientes), cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista y en calidad de tal se atribuyan a una persona distinta del artista o deportista, estas rentas de esta otra persona pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista, a no ser que se compruebe que ni el artista o deportista, ni personas vinculadas al mismo, participaron directa o indirectamente, en los beneficios de esta otra persona en cualquier forma, incluidas las percepciones de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de asociaciones u otras distribuciones.

**PENSIONES, ANUALIDADES Y ALIMENTOS.** Las pensiones y demás remuneraciones análogas obtenidas por un residente de un Estado Contratante, que sea el beneficiario efectivo, por razón de un empleo anterior ejercido por dicho

residente o por otra persona física residente del mismo Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición de este Estado.

Los beneficios de la seguridad social y otras pensiones públicas pagadas por un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante o a un ciudadano de los Estados Unidos, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado mencionado.

Las anualidades obtenidas por una persona física residente de un Estado Contratante que sea su beneficiario efectivo sólo pueden someterse a imposición en este Estado. El término "anualidades" en el sentido de este párrafo significa una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas durante un número de años específicos, conforme a una obligación contraída como contraprestación a una adecuada y total retribución (distinta de la prestación de servicios).

Los alimentos, incluidos los pagos por manutención de menores, efectuados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado. El término "alimentos" empleado en este párrafo, significa los pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obligatoria; en su acepción "manutención de menores" empleado en este párrafo, significa los pagos periódicos para la manutención del menor, conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obligatoria.

**FUNCIONES PÚBLICAS.** Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades

locales, a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

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

- Posee la nacionalidad de este Estado;
- No ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

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

**ESTUDIANTES.** Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación, no pueden someterse a imposición en este Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado o sean remitidas de fuera de este Estado.

**ORGANIZACIONES EXENTAS.** Una organización residente de un Estado Contratante que se dedique exclusivamente a fines religiosos, científicos, literarios,

educativos o de beneficencia estará exenta de impuesto en el otro Estado Contratante respecto de sus rentas si, y en la medida en que:

- Dicha organización está exenta de impuesto en el primer Estado Contratante; y
- Las rentas de dicha organización hubieran estado exentas de impuesto en el otro Estado Contratante de haber sido recibidas por una organización reconocida como exenta de impuesto en este otro Estado Contratante por ser una organización con fines religiosos, científicos, literarios, educativos u otros de beneficencia.

Cuando los Estados Contratantes acuerden que los requisitos que establece la ley mexicana para autorizar a organizaciones para recibir donativos deducibles son esencialmente equivalentes a los requisitos que establece la ley de los Estados Unidos para las instituciones de beneficencia pública.

Cuando los Estados Contratantes acuerden que los requisitos que establece la ley de los Estados Unidos para las instituciones de beneficencia pública son esencialmente equivalentes a los requisitos previstos en la ley mexicana para las organizaciones autorizadas para recibir donativos deducibles, los donativos efectuados por un residente de México a una organización que las autoridades de los Estados Unidos consideren que cumple con los requisitos para las instituciones de beneficencia pública se consideran como donativos deducibles conforme a la ley mexicana.

Una organización religiosa, científica, literaria, educativa o de beneficencia residente en México y que ha recibido casi todos sus recursos de personas que no sean residentes ni ciudadanos de los Estados Unidos estará exenta en los Estados

Unidos de los impuestos especiales de los Estados Unidos a las fundaciones privadas.

**OTRAS RENTAS.** Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio y procedentes del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

**ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.** Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los Estados Contratantes (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten a sus principios generales), un Estado Contratante permitirá a un residente de este Estado y, en el caso de los Estados Unidos a un ciudadano de los Estados Unidos, acreditar contra el impuesto sobre la renta de este Estado:

- El impuesto sobre la renta pagado al otro Estado Contratante por o por cuenta de dicho residente o ciudadano; y
- En el caso de una sociedad propietaria de al menos 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente del otro Estado Contratante y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado al otro Estado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, o por cuenta de la misma, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Cuando con arreglo a las disposiciones del Convenio las rentas obtenidas por un residente de México se encuentren exentas de impuesto en este Estado, México no obstante podrá, al calcular el monto del impuesto sobre las rentas

restantes de dicho residente, tomar en consideración las rentas exentas.

Cuando un ciudadano de los Estados Unidos sea residente en México:

- En relación a las rentas que obtenga dicho ciudadano que se encuentren exentas o sujetas a una tasa reducida de impuesto estadounidense, México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano, de conformidad con lo previsto en su legislación interna relativa al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, únicamente el impuesto que, en su caso, exijan los Estados Unidos según el presente Convenio, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la ciudadanía del contribuyente;
- Para los efectos de calcular el impuesto estadounidense, los Estados Unidos otorgarán un crédito contra el impuesto estadounidense, por el impuesto sobre la renta pagado en México una vez efectuado el acreditamiento a que se refiere el inciso a); sin embargo, el crédito otorgado no reducirá la parte del impuesto estadounidense que sea acreditable contra el impuesto mexicano conforme al inciso a); y
- Con el único propósito de evitar la doble imposición en los Estados Unidos conforme al inciso b), las rentas a que se refiere el inciso a) se considerarán que proceden de México en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición de dichas rentas conforme a lo dispuesto en el inciso b).

**NO DISCRIMINACIÓN.** Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en

las mismas condiciones. Sin embargo, un nacional de un Estado Contratante que sea sometido a imposición en este Estado por su renta mundial y un nacional del otro Estado Contratante que no sea sometido a imposición por su renta mundial en el primer Estado no se encuentran en las mismas condiciones.

Nada de lo dispuesto en el presente Artículo, será interpretado en el sentido de impedir a alguno de los Estados Contratantes a imponer un impuesto como el descrito en el Artículo 11-A (Impuesto sobre Sucursales) o, en el caso de México, a negar una deducción por gastos presuntos (sin tomar en consideración el lugar en el que se incurrieron dichos gastos) a una persona física residente de los Estados Unidos que haya optado por ser sometida a imposición en México sobre una base neta por sus ingresos obtenidos de bienes inmuebles.

Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital sea, total o parcialmente, propiedad o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que están o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

**PROCEDIMIENTO AMISTOSO.** Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o nacional.

La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio, siempre que la autoridad competente del otro Estado Contratante haya sido notificada del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un período más largo cuando lo permita el Derecho Interno de este otro Estado.

Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerda, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas.

**INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.** Las autoridades competentes están autorizadas para intercambiar información relativa a cualquier impuesto

comprendido por y de conformidad con las disposiciones de cualquier Acuerdo entre los Estados Contratantes para el intercambio de información tributaria.

En el caso que dicho Acuerdo no esté en vigor, las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el Convenio y para administrar y aplicar el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1 (Ámbito General). Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas con base en el Derecho interno de este Estado y sólo se comunicará a las personas físicas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos comprendidos en el Convenio, de la recuperación y recaudación de créditos derivados de éstos, de la aplicación de las leyes, de la persecución de los delitos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

**AGENTES DIPLOMÁTICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES.** Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

**ENTRADA EN VIGOR.** Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro el cumplimiento de sus respectivos requisitos constitucionales y legales para la entrada en vigor del presente Convenio. El convenio entrará en vigor en la fecha de recepción de la última notificación.

**TERMINACIÓN.** El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar el Convenio en cualquier momento después de transcurridos cinco años de la fecha en la que el Convenio entre en vigor, siempre que la denuncia sea notificada cuando menos con seis meses de anticipación, por la vía diplomática. En tal caso, el Convenio dejará de surtir sus efectos:

- Respecto de los impuestos exigidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías), por las cantidades pagadas o exigibles a partir del primer día del segundo mes siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses mencionado.
- Respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses mencionado.

Del análisis del presente Convenio, cabe destacar lo siguiente:

- El criterio que se sigue para determinar el nacimiento de la obligación tributaria es el de residencia, más no el de la fuente de riqueza.
- Tiene aplicación únicamente respecto al Impuesto sobre la Renta; por tanto, se excluye cualquier otro impuesto previsto en las legislaciones de ambos Estados contratantes.

- El mecanismo para evitar la doble tributación consiste en permitir acreditar contra el impuesto de la renta de un Estado, el pagado en el otro, a efecto de no hacerlo dos veces.
- Se da un trato igualitario, ya que no se obliga a una persona a pagar un impuesto en un Estado contratante que no prevé la legislación del otro Estado.
- Se plantea la posibilidad de que puedan resolverse amistosamente aquellas diferencias suscitadas con motivo de la imposición de algún impuesto, lo cual contribuye a solucionar, en el marco de la conciliación aquellos conflictos derivados de la carga impositiva, sin tener que recurrir a procedimientos contenciosos.

### 3.2. CON ALEMANIA.

El 23 de febrero de 1993, en la Ciudad de México, fue suscrito el *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición de Impuestos Sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto promulgatorio correspondiente el 16 de marzo de 1994.

Aunque la regulación de este Convenio sigue, en términos generales, las mismas directrices que el firmado entre México y Estados Unidos, existen algunas diferencias que a continuación explicamos.

En primer lugar, en cuanto a los impuestos comprendidos en el Convenio, no se limitan únicamente al Impuesto sobre la Renta, sino a todo el patrimonio, por lo cual en su artículo 2º determina:

*"(1) El presente convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus Entidades Federativas o de sus subdivisiones políticas o de sus Entidades Locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción".*

*"(2) Se consideran Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías".*

Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este convenio son:

En los Estados Unidos Mexicanos:

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

En la República Federal de Alemania:

- El Impuesto sobre la Renta.
- El Impuesto sobre Sociedades.
- El Impuesto sobre el Patrimonio.
- El Impuesto sobre las explotaciones industriales y comerciales.

De lo anterior inferimos que, en el caso de nuestro país, se comprenden como impuestos no sólo el ISR, sino el Impuesto al Activo, a diferencia del Convenio celebrado con los Estados Unidos en donde no se comprende a éste último.

Otras diferencias que encontramos se refieren al hecho que en el presente Convenio no se contemplan la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos, las organizaciones exentas del pago de impuestos, que sí se prevén en el Convenio suscrito por México con Estados Unidos.

Por cuanto a los métodos para evitar la doble imposición, en el artículo 23 del Convenio en cita se señala:

*"(1) En el caso de un residente de los Estados Unidos Mexicanos, bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, la doble imposición se evitará de la siguiente manera":*

*"1) Los residentes en los Estados Unidos Mexicanos, podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo, el impuesto alemán pagado hasta por un monto que no exceda del impuesto mexicano que se pagaría en los Estados Unidos Mexicanos por las mismas rentas";*

*"2) Las sociedades que sean residentes en los Estados Unidos Mexicanos podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto alemán pagado por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en la República Federal de Alemania pagó los dividendos".*

### **3.3. CON BÉLGICA.**

El 24 de noviembre de 1992 fue suscrito en la Ciudad de México, el *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de enero de 1997.

La primera observación que cabe hacer respecto a este Convenio es el hecho que establezca como uno de sus objetos, no sólo evitar la doble imposición, sino también a impedir la evasión fiscal, lo cual significa que la intención de las Partes está orientada a lograr que si bien los residentes de ambos Estados no tengan necesidad de pagar dos veces un mismo impuesto, ello no implica que dejen de

pagar impuestos, cuya práctica impediría a los Estados obtener ingresos, vía contribuciones.

Por cuanto a los impuestos comprendidos, el artículo 2 del citado Convenio dispone:

- "1. *El presente Convenio se aplica a los Impuestos Sobre la Renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, 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, así como los impuestos sobre las plusvalías*".
- "3. *Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica el Convenio son*":
  - 1) *En el caso de los Estados Unidos Mexicanos:*
    1. *El impuesto sobre la renta.*
    2. *El impuesto al activo.*
  - 2) *En el caso de Bélgica.*
    1. *El impuesto de las personas físicas.*
    2. *El impuesto de sociedades.*
    3. *El impuesto de las personas morales.*
    4. *El impuesto de los no residentes.*
- "4. *La contribución especial asimilada al impuesto de las personas físicas*".

- “5. *El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o los sustituyan”.*

En cuanto a las clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

Con relación a los métodos para eliminar la doble tributación, el artículo 22 indica:

- “1) *En lo que concierne a México, la doble imposición se evitará de la manera siguiente”:*

1. Los residentes de México podrán, conforme a las disposiciones de la legislación mexicana, acreditar contra el impuesto mexicano, correspondiente a las rentas provenientes de Bélgica, el impuesto pagado en Bélgica hasta por el monto de dicho impuesto mexicano;
2. Bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades residentes en México pueden además del impuesto previsto en el inciso 1), acreditar contra el impuesto derivado de la obtención de dividendos pagados por sociedades residentes en Bélgica, el impuesto belga pagado por dichas sociedades sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagaron los dividendos.

“2) *En lo que concierne a Bélgica, la doble imposición se evitará de la manera siguiente*”:

- Cuando un residente de Bélgica perciba rentas que pueden someterse a imposición en México conforme a las disposiciones del presente Convenio, a excepción de aquellas previstas en el párrafo 2° del artículo 10; párrafos 2°, 3° y 8° del artículo 11, y párrafos 2° y 6° del artículo 12, Bélgica exentará de impuesto a dichas rentas, sin embargo podrá, para calcular el monto de sus impuestos, sobre el resto de la renta de dicho residente, aplicar la tasa que correspondería si las rentas en cuestión no estuvieran exentas.
- Salvo lo dispuesto en las disposiciones de la legislación belga relativas al acreditamiento contra el impuesto belga de los impuestos pagados en el extranjero, cuando un residente de Bélgica perciba rentas que estén comprendidas dentro de su renta mundial, sometidas al impuesto belga y que consistan en dividendos que puedan someterse a imposición y no estén exentos del impuesto belga conforme al inciso 3) siguiente, en intereses que puedan someterse a imposición, o en regalías que puedan someterse a imposición, el impuesto pagado sobre dichas rentas se acreditará contra el impuesto belga correspondiente a las rentas mencionadas.
- Los dividendos que una sociedad residente en Bélgica perciba de una sociedad residente en México y que pueden ser sometidos a imposición en México, están exentos del impuesto de sociedades en Bélgica, dentro de las condiciones y limitaciones previstas por la legislación belga.

- Cuando, conforme a la legislación belga, las pérdidas soportadas por una empresa explotada por un residente de Bélgica en un establecimiento permanente situado en México han sido efectivamente deducidas de los beneficios de esta empresa para su imposición en Bélgica, la exención prevista en el inciso 1), no se aplicará en Bélgica a los beneficios de otros ejercicios fiscales que sean atribuibles a este establecimiento permanente, en la medida en que dichos beneficios se encuentre también exentos del impuesto en México, con motivo de su compensación con dichas pérdidas.

### 3.4. CON CANADÁ.

El 8 de abril de 1991, fue suscrito en la Ciudad de Ottawa, Canadá, el *Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta*, cuyo Decreto promulgatorio fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 1992.

Por cuanto a los impuestos a que se aplica el Convenio, son a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción, se consideran como tales 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 (art. 2).

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las

organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

Respecto a las formas de eliminación de la doble imposición, tenemos que, de acuerdo al artículo 22,:

*"1) En el caso de México, la doble imposición deberá eliminarse de la manera siguiente":*

- Los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y
- Bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Canadá pagó los dividendos.

*"2) En el caso de Canadá, la doble imposición deberá eliminarse de la manera siguiente":*

- Sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá en relación a la deducción del impuesto pagadero en Canadá del impuesto pagado fuera de Canadá, y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de

2)

México serán deducidos de todo impuesto canadiense pagadero respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias.

- Sujeto a las disposiciones existentes de la legislación de Canadá en relación a la determinación del excedente exento de una subsidiaria extranjera y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones para los efectos de calcular el impuesto canadiense, una compañía que sea residente en Canadá se le permitirá deducir en el cálculo de sus rentas imponibles cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México.

### 3.5. CON COREA.

El 6 de octubre de 1994 fue firmado en la Ciudad de México, el *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Corea para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta*, y se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto promulgatorio, el 16 de marzo de 1995.

Los impuestos comprendidos para efectos del presente Convenio están previstos por el artículo 2, en los siguientes términos:

- "1) *El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, 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, impuestos sobre las cantidades totales de los sueldos o salarios pagados por las sociedades, así como los impuestos sobre las plusvalías*".
- "3) *Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son*":
- "1) En México:
1. *Impuesto sobre la renta, y*
  2. *El impuesto al activo*".
- "2) En Corea:
1. *El impuesto sobre la renta,*
  2. *El impuesto sobre sociedades, y*
  3. *El impuesto a la habitación*".

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. Por ello, su regulación reza en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

Sin embargo, la novedad prevista por este Convenio con respecto a los demás estudiados, radica en regular, ente las distintas clases de rentas, la relativa a los profesores e investigadores, en los términos previstos por el artículo 22, a saber:

*"Una persona que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que por invitación de*

*cualquier Universidad, escuela u otra Institución Académica similar, reconocida como una Institución con fines no lucrativos por el Gobierno de este otro Estado, visita este otro Estado por un período que no exceda de dos años contados a partir de la fecha de su primera llegada a este otro Estado, únicamente con el propósito de realizar actividades de enseñanza, estará exenta del impuesto en este otro Estado por las remuneraciones que perciba en este otro Estado”.*

Las maneras previstas en este Convenio para eliminar la doble imposición están señaladas en el artículo 23, a saber:

*“1) México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto sobre la renta mexicano”:*

- El impuesto sobre la renta pagado a Corea por o por cuenta de dicho residente, y
- En el caso de una sociedad propietaria de al menos 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente en Corea y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado a Corea por la sociedad que distribuye dichos dividendos, o por cuenta de la misma, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

*“2) En el caso de Corea, la doble imposición se evitará de la siguiente manera: Sujeto a las disposiciones de la legislación fiscal Coreana, en relación con la concesión de créditos contra el impuesto coreano de impuestos exigibles en cualquier país distinto de Corea bajo la legislación mexicana y de conformidad con el presente Convenio, será acreditable contra el impuesto coreano exigible”.*

### 3.6. CON SUIZA.

El 3 de agosto de 1993 fue suscrito en la Ciudad de México, el *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo, para evitar la doble imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta*, cuyo Decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de octubre de 1994.

Los impuestos a los que se aplica el Convenio son a los Impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción, considerando como tales 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, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Concretamente, el artículo 2 determina que el Convenio se aplica, en el caso de México, al Impuesto sobre la Renta; y tratándose de Suiza, a los impuestos federales, cantonales y comunales sobre la renta (renta total, rendimientos del trabajo y del patrimonio, beneficios industriales y comerciales, ganancias de capital y otras rentas).

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos, por lo que su regulación es parecida a la de Alemania.

La eliminación de la doble imposición tiene lugar, según el artículo 21, en los siguientes términos:

"1) *En lo que concierne a México*":

- Los residentes de México podrán acreditar contra el impuesto mexicano a su cargo el impuesto pagado en Suiza hasta por un monto que no exceda del impuesto mexicano por la misma renta;
- Bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto mexicano derivado de la obtención de dividendos, el impuesto pagado en Suiza por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Suiza pagó los dividendos.

“2) *En lo relativo a Suiza*”:

- Cuando un residente de Suiza perciba rentas comprendidas en el presente Convenio, que conforme a las disposiciones del mismo, pueden someterse a imposición en México, Suiza exentará de impuesto a estas rentas, salvo lo dispuesto en los incisos b), c), y d), pero podrá, calcular el monto del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente, aplicar la misma tasa que se aplicaría si las rentas en cuestión no estuvieran exentas; sin embargo, esta exención no se aplica a las ganancias previstas en el párrafo 3 del Artículo 13, sino después de que se compruebe la imposición efectiva de dichas ganancias en México.
- Cuando un residente de Suiza reciba dividendos, intereses o regalías, que, conforme a las disposiciones de los Artículos 10, 11 y 12 pueden someterse a imposición en México, Suiza concederá una desgravación a dicho residente.

### 3.7. CON ESPAÑA.

El 24 de julio de 1992 fue firmado en la Ciudad de Madrid, España, el *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto promulgatorio, el 31 de diciembre de 1994.

Según el artículo 2, los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

"1) *En el caso de los Estados Unidos Mexicanos:*

1. El Impuesto sobre la Renta;
2. El Impuesto al Activo;

"2) *En el caso del Reino de España:*

1. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;*
2. *El Impuesto sobre Sociedades;*
3. *El Impuesto sobre el Patrimonio".*

El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan.

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania. Sin embargo, como novedad que presenta este Convenio en relación con los ya referidos, tenemos la

inclusión del patrimonio como una de las rentas, cuya tributación está prevista en el artículo 22, en los siguientes términos:

*"El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante puede someterse a imposición en este otro Estado".*

*"El patrimonio constituido por acciones, partes sociales u otros derechos de una sociedad o de otra persona moral o jurídica cuyos activos estén principalmente constituidos, directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado Contratante o por derechos relacionados con tales bienes inmuebles pueden someterse a imposición en este Estado".*

*"El patrimonio constituido por acciones que representen una participación de al menos el 25 por 100 en el capital de una sociedad residente de un Estado Contratante puede someterse a imposición en dicho Estado".*

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

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

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

Pasando a referirnos a los métodos para evitar la doble tributación, en el caso de México se hará de la manera siguiente:

- Los residentes en México podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en España hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso.
- Las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en España por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en España pagó los dividendos.

En España la doble imposición se evitará:

- Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en México, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de este residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en México.
- Los dividendos pagados a una sociedad residente de España, que sea la beneficiaria efectiva de los mismos, por una sociedad residente en México que no controle directa o indirectamente a una sociedad residente en un tercer Estado, ni sea controlada por una tal sociedad, se considerará que han satisfecho en México un impuesto del 5 por 100 en el supuesto del párrafo 2 a) del artículo 10.
- Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de México a una sociedad residente de España y que detente directamente

al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos, para la determinación del crédito fiscal se tomará en consideración (además del importe deducible con arreglo al inciso a) de este párrafo, el impuesto efectivamente pagado por la sociedad mencionada en primer lugar respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a esto efecto, en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos.

### **3.8. CON GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE.**

El 2 de junio de 1994 fue suscrito en la Ciudad de México, el *Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta y Ganancias de Capital*, cuyo Decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 1995.

Los impuestos a los que se aplica este Convenio son, según el artículo 2:

- 1) *En el caso de México:*
  1. El impuesto sobre la renta;
- 2) *En el caso del Reino Unido:*
  1. El impuesto sobre la renta (the income tax);
  2. El impuesto a las sociedades (the corporation tax);
  3. El impuesto sobre ganancias de capital (the capital gains tax);

Se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o substancialmente análoga que se establezcan por cualquiera de los Estados Contratantes o alguna de sus subdivisiones políticas con posterioridad a la fecha de firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan, los impuestos del Estado Contratante mencionados en el párrafo 1 del presente Artículo.

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

En torno a la forma de evitar la doble tributación, hemos de decir que, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

- Impuesto sobre la renta pagado al Reino Unido por o en nombre de dicho residente; y
- En el caso de una sociedad propietaria de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente del Reino Unido y de la cual la primera sociedad recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado al Reino Unido por o en nombre de la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Por lo que respecta al Reino Unido, contra el impuesto de éste, exigible en un territorio fuera del Reino Unido:

- Impuesto mexicano exigible de acuerdo con la legislación de México de conformidad con el presente Convenio, ya sea directamente o por deducción, sobre los beneficios, rentas o ganancias exigibles de fuentes

situadas en México, excluido en el caso de un dividendo, el impuesto exigible respecto de beneficios con cargo a los cuales el dividendo sea pagado, se permitirá como un crédito contra cualquier impuesto del Reino Unido calculado con referencia a los mismos beneficios, rentas o ganancias exigibles respecto de los cuales el impuesto mexicano es calculado;

- En el caso de un dividendo pagado por una sociedad residente de México a una sociedad residente del Reino Unido y que controle directa o indirectamente al menos 10 por ciento de poder de voto en la sociedad de paga el dividendo, el crédito tomará en consideración adicionalmente a cualquier impuesto mexicano por el que se concede un crédito bajo las disposiciones del inciso 1) del presente párrafo el impuesto mexicano exigible a la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales dicho dividendo es pagado.

### 3.9. CON FRANCIA.

El 7 de noviembre de 1991, en la Ciudad de Madrid, España, se firmó el *Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta*, cuyo Decreto promulgatorio fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo de 1993.

Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, de conformidad con el artículo 2, los siguientes:

En el caso de los Estados Unidos Mexicanos:

- El impuesto sobre la renta;
- El impuesto al activo;

En el caso de Francia:

- El impuesto sobre la renta;
- El impuesto sobre sociedades;

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

Respecto a los métodos para evitar la doble tributación, tenemos que, de acuerdo al artículo 22, en el caso de México, la doble imposición deberá eliminarse de la siguiente manera:

- "1) Los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto sobre la renta pagado en Francia, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y*
- "2) Bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Francia por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Francia pagó los dividendos".*

En el caso de Francia, la doble imposición deberá eliminarse de la siguiente manera:

- "1) *Ingresos que provengan de México y que pueden someterse a imposición, o que sólo pueden someterse a imposición en dicho Estado de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, se tomarán en cuenta para el cálculo del impuesto francés, cuando su beneficiario sea un residente en Francia que no esté exento del impuesto sobre sociedades al aplicarse la legislación francesa. En este caso, el impuesto mexicano no será deducible de dichas rentas, pero el beneficiario tendrá derecho a un crédito de impuesto aplicable contra el impuesto francés*".

### 3.10. CON SUECIA.

El 21 de septiembre de 1992 fue suscrito en la Ciudad de Washington, D.C., el *Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta*, cuyo Decreto de Promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 1993.

Los impuestos a los que el presente Convenio se aplica son, según el artículo 2, los siguientes:

En México:

- El impuesto sobre la Renta
- El impuesto al activo

En Suecia:

- El impuesto estatal sobre la renta, incluido el impuesto de los marineros y el Impuesto del cupón.
- El impuesto especial a los no residentes
- El impuesto sobre la renta especial a los artistas no residentes
- El impuesto sobre la renta comunal

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

Tocante a los métodos para evitar la doble tributación, según el artículo 22, con relación a México, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

- "1) *Los residentes en México podrán acreditar el impuesto sueco hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso*".
- "2) *Las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto mexicano derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sueco pagado por los beneficios con cargo a los cuales las sociedades residentes en Suecia pagaron por los dividendos*".

En el caso de Suecia, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

- "1) *Cuando un residente de Suecia obtenga rentas que conforme a las leyes de México y de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio pueden ser sometidas a imposición en México, Suecia permitirá como una deducción del impuesto sobre dichas rentas, una*

*cantidad equivalente al impuesto mexicano pagado respecto de dichas rentas”.*

- “2) *Cuando un residente de Suecia obtenga ingresos que, de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, solo pueden someterse a imposición en México, Suecia podrá, al determinar la tasa progresiva del impuesto sueco tomar en consideración el ingreso que sólo puede someterse a imposición en México”.*
- “3) *Los dividendos pagados por una sociedad residente en México a una sociedad que sea residente de Suecia estará exenta del impuesto sueco de conformidad con las disposiciones de la ley sueca que regulan la exención del impuesto sobre dividendos pagados a sociedades suecas por subsidiarias en el extranjero”.*

### **3.11. CON ITALIA.**

El 8 de julio de 1991, fue suscrito en la Ciudad de Roma, Italia, el *Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Italiana para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y prevenir la Evasión Fiscal*, cuyo Decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de marzo de 1995.

De acuerdo al artículo 2º del Convenio en cita, los impuestos actuales a los que concretamente se aplica son:

En el caso de los estados Unidos Mexicanos:

- El impuesto sobre la renta;

- El impuesto al activo;

En el caso de la República Italiana:

- El impuesto sobre la renta de personas físicas;
- El impuesto sobre la renta de personas jurídicas; inclusive cuando dichos impuestos sean pagados mediante retención en la fuente.

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

Las distintas formas previstas en este tratado para impedir la doble tributación se harán, de conformidad con el artículo 22 del Convenio:

En lo que concierne a México, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

- "1) Los residentes en México podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en Italia, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y"*
- "2) Bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Italia por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Italia pagó los dividendos".*

En el caso de un residente de la República Italiana, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

*“Cuando un residente de Italia reciba rentas que se encuentren sujetas a imposición en México, Italia, al aplicar los impuestos sobre la renta a que se refiere el Artículo 2 del presente convenio, puede incluir dentro de la base imponible de dichos impuestos, las rentas mencionadas, a menos que las disposiciones contenidas en el presente convenio se opongan a ello”.*

*“En éste caso, Italia debe deducir de los impuestos de ésta forma establecidos, el impuesto sobre la renta pagado en México, pero el monto de la deducción no podrá exceder de la tasa del impuesto italiano imputable a dichas rentas, en la proporción que las rentas mencionadas participen en el cálculo del ingreso total”.*

*“Sin embargo, ninguna deducción será otorgada en el caso de que las rentas se encuentren sujetas a imposición en Italia, a petición del beneficiario del ingreso, por vía de retención con carácter de pago definitivo en la fuente, conforme a lo previsto por la legislación italiana”.*

### **3.12. CON JAPÓN.**

El 9 de abril de 1996 fue suscrito el *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta*, cuyo Decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación 6 de enero de 1997.

De acuerdo al artículo 2, el presente Convenio se aplica a los siguientes impuestos:

En México:

- El impuesto sobre la renta;

En el Japón:

- El impuesto sobre la renta;
- El impuesto sobre las sociedades, y
- Los impuestos locales sobre los habitantes.

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

Tratándose de los métodos para evitar la doble tributación, nos encontramos que, según el artículo 22, y en lo que concierne a México, tiene lugar del modo siguiente:

- "1) Los residentes en México podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en Japón, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y"*
- "2) En el caso de una sociedad que sea propietaria del capital de una sociedad residente en el Japón y de la que la sociedad mencionada en primer lugar reciba un dividendo, el impuesto japonés pagado por la sociedad que paga el dividendo respecto de los beneficios con cargo a los cuales es pagado el dividendo".*

Y en el caso de Japón, la doble tributación se evitará:

- "1) Cuando un residente del Japón obtenga rentas de México que puedan someterse a imposición en México de conformidad con las*

*disposiciones del presente Convenio, el monto del impuesto exigible respecto de dichas rentas se podrá acreditar contra el impuesto japonés a cargo de este residente. Sin embargo, el importe del crédito no excederá de la parte del impuesto japonés que corresponda a dichas rentas”.*

- “2) *Cuando la renta obtenida de México sea un dividendo pagado por una sociedad residente en México a una sociedad residente en Japón, el crédito tomará en consideración el impuesto mexicano exigible a la sociedad que paga el dividendo respecto de sus rentas”.*

### **3.13. CON NORUEGA.**

El 23 de marzo de 1995 fue suscrito en la Ciudad de Oslo, Noruega, el *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Noruega para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cuyo Decreto de Promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de agosto de 1996.

Los impuestos actuales a los que se aplica éste convenio, previstos en su artículo 2, son los siguientes:

En México:

- El impuesto sobre la renta; y
- El impuesto al activo;

En Noruega:

- El impuesto sobre la renta;
- El impuesto municipal del condado sobre la renta;

- El impuesto municipal sobre la renta;
- Las contribuciones nacionales al Fondo de Compensación Fiscal;
- El impuesto nacional sobre el patrimonio;
- El impuesto municipal sobre el patrimonio;
- El impuesto nacional relativo a las rentas y al patrimonio derivados de la exploración y la explotación de recursos petroleros submarinos, y actividades y trabajo relacionados con éstos, incluido el transporte por oleoductos del petróleo producido; y
- Las cuotas nacionales sobre la remuneración a artistas no residentes.

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania. Como novedad de este Convenio respecto de los anteriores, debemos resaltar el hecho que contempla como una de las rentas respecto de las que opera el beneficio de la no doble imposición "El patrimonio", regulado en su artículo 23, en los términos siguientes:

*"El patrimonio constituido por bienes inmuebles a que se refiere el párrafo 2 del Artículo 6 que posea un residente de Noruega y que estén situados en México, o constituido por acciones en una sociedad cuyos activos consistan principalmente de dichos bienes, está exento de impuesto en Noruega".*

*"El patrimonio constituido por bienes muebles situados en Noruega y que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una persona física residente de México tenga en Noruega, o pertenecientes a una base fija que dicha*

*persona física disponga para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en Noruega”.*

*“El patrimonio constituido por buques, aeronaves o contenedores, explotados en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o contenedores, solo pueden someterse a imposición en este Estado”.*

*“Todos los demás elementos del patrimonio que posea un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado”.*

En lo concerniente a los Métodos para Evitar la Doble Tributación, el artículo 24 establece las siguientes bases:

- “1) Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, el Estado Contratante mencionado en primer lugar permitirá la deducción de una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado Contratante del impuesto sobre la renta de dicho residente”,*
- “2) Sin embargo, dicha deducción no excederá, en ningún caso, de aquella parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de que se otorgue la deducción, que sea atribuible a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante”.*
- “3) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas que obtenga un residente de un Estado Contratante estén exentas de impuestos en este Estado, dicho Estado podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas exentas al calcular el importe del impuesto sobre las rentas restantes de dicho residente”.*

### 3.14. CON PAÍSES BAJOS.

El 27 de septiembre de 1993 fue suscrito en la Ciudad de La Haya, el *Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta*, cuyo Decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994.

Según su artículo 2, los impuestos a los que se aplica este Convenio son:

En México

- El impuesto sobre la renta;
- El impuesto al activo;

En los Países Bajos

- Impuesto sobre la renta;
- Impuesto a la nómina;
- Impuesto a las sociedades;
- Impuesto a los dividendos.

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania.

En el presente Convenio y en particular el artículo 22 menciona que México elimina la Doble Imposición, mediante acuerdos mutuos establecidos en este Convenio, siempre que se deriven de una modificación ocasional de nuestra Ley,

sin perjuicio de ésta y sobre todo que no afecte los principios generales de nuestra legislación.

Por cuanto a los métodos para evitar la doble tributación, se siguen las mismas reglas establecidas en los Convenios estudiados.

### **3.15. CON SINGAPUR.**

El 9 de noviembre de 1994, fue firmado en Singapur el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Singapur para evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, cuyo Decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de agosto de 1996.

Los impuestos actuales a los que se aplica éste Convenio son, de acuerdo al artículo 2, en el caso de ambos Estados, al Impuesto sobre la Renta, únicamente.

En cuanto a la tributación de las distintas clases de rentas, contempla las mismas que prevé el Convenio celebrado entre México y Estados Unidos, salvo la imposición sobre sucursales, la limitación de beneficios, los alimentos y las organizaciones exentas del pago de impuestos. En tal sentido, está regulada en los mismos términos que el Convenio celebrado con Alemania. Empero, con relación a los demás Convenios, presenta como novedad la "limitación de beneficios", situación que únicamente prevé el Convenio suscrito entre México y Estados Unidos, regulada en su artículo 22 al tenor siguiente:

*"Cuando éste Convenio disponga, (con o sin otras condiciones) que las rentas provenientes de México estarán exentas de impuesto o gravados a una tasa reducida en México, y conforme a las leyes vigentes en Singapur dichas rentas*

*estarán sujetas a imposición en razón del monto remitido o recibido en Singapur y no por razón del monto total, entonces la exención o reducción del impuesto que se permitirá conforme al Convenio en México sólo se aplicará hasta por el monto de las rentas que sean remitidas o recibidas en Singapur”.*

*“Sin embargo, esta limitación no es aplicable a las rentas obtenidas por el Gobierno de Singapur y sus cuerpos estatutarios”.*

Respecto a los métodos para evitar la doble tributación, tenemos que:

México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

- El impuesto sobre la renta pagado a Singapur por o en nombre de dicho residente; y
- En el caso de una sociedad propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente de Singapur y la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado a Singapur por o en nombre de la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

En el caso de Singapur *“cuando obtenga rentas derivadas de México o reciba rentas en Singapur, que conforme a las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en México, Singapur deberá permitir el acreditamiento del impuesto mexicano pagado, ya sea directamente o mediante deducción, contra el impuesto de Singapur exigible sobre las rentas de este residente, sujeto a lo dispuesto por su legislación sobre la concesión del acreditamiento contra el impuesto de Singapur del impuesto pagado en cualquier otro país distinto a Singapur. Cuando dichas rentas consistan en un dividendo pagado por una sociedad residente en México a un residente de Singapur que sea*

*una sociedad que detente, directa o indirectamente, al menos el 10% del capital social de la sociedad mencionada en primer lugar, la deducción tomará en cuenta el impuesto mexicano pagado por esta sociedad en la proporción que guarden los beneficios respecto de los cuales se pagan los dividendos”.*

## CAPÍTULO CUARTO

### ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN RELACIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA CONVENCIÓN DE VIENA.

#### 4.1. CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS.

El 22 de mayo de 1969, como culminación de los trabajos emprendidos por la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas, se firmó en Viena, por 79 Estados, la *Convención sobre el Derecho de los Tratados*, entrando en vigor el 27 de enero de 1980, tras haber recibido las ratificaciones de 33 de los signatarios. En opinión de César Sepúlveda, dicho instrumento jurídico internacional "... debe mirarse como un intento serio para regularizar definitivamente las cuestiones que se relacionan con los problemas de la fuerza obligatoria, de los efectos, de la interpretación y de las posibilidades de modificar legalmente o terminar lícitamente las obligaciones contenidas en los pactos".<sup>1</sup>

Agrega este autor que "... una de las ventajas de la Convención de Viena es que los países débiles están en mejor situación de exigir obligaciones a las naciones más poderosas pues quedan ellas debidamente especificadas en este instrumento".<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> SEPULVEDA, César, *Derecho Internacional*, Op. Cit., p. 139.

<sup>2</sup> Idem.

Al completarse la 35a. ratificación, conforme lo previene el artículo 84 de esa Convención,<sup>3</sup> entró en vigor la *Convención sobre el Derecho de los tratados*. Coexisten dos regímenes jurídicos diversos sobre los Tratados Internacionales. Uno de ellos es el que se tienen en esta Convención de 1969, obligatoria entre todos los estados partes.

El otro es el establecido por el Derecho Consuetudinario, vigente entre los demás países que forman la gran mayoría. Ahora bien, ello no entraña un problema de importancia, porque la convención, en su mayor parte, ha recogido el Derecho tradicional de los pactos y además admite en su Preámbulo que las normas de Derecho Internacional consuetudinario continuarán rigiendo cuestiones no reguladas por las disposiciones de la Convención, porque no se pretendía que ella abarcara todo el Derecho de los pactos. Los primeros artículos de la Convención establecen el alcance de ella. La Convención se refiere solo a Tratados concluidos entre Estados (artículo 1º), y por lo mismo, no resulta aplicable a los pactos celebrados entre los Estados y las Organizaciones Internacionales, ni aquellos entre las mismas organizaciones. Por otra parte y en particular, el artículo 4º<sup>4</sup> menciona que la Convención solo puede aplicarse a tratados que se hayan concluido después de su entrada en vigor.

La Parte II de la Convención se refiere a la conclusión y a la entrada en vigor de los Pactos Internacionales, así como a las reservas.<sup>5</sup> Aunque esta porción está basada en el Derecho Consuetudinario, se detallan con mucho cuidado una serie de puntos, para prever cualquier conflicto, y para otorgar a los estados

---

<sup>3</sup> Vid. Apéndice contenido en la obra de ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 236.

<sup>4</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 210.

<sup>5</sup> Artículos 6-25.

ciertas seguridades. A la vez, se agrega un principio muy importante contenido en el art. 18,<sup>6</sup> por lo cual el Estado que ha suscrito un Tratado, ha expresado su consentimiento para quedar obligado por él, tiene la obligación de no derrotar el objeto y el propósito del Tratado antes de su entrada en vigor.

El artículo 6 establece llanamente que el Estado posee una capacidad para concebir Tratados. De ahí no debe seguirse que otros sujetos no puedan celebrar Tratados.

La representación del Estado para concluir tratados se regula en el artículo 7.<sup>7</sup> Se admite que no solo con plenos poderes, sino que también como resultado de la práctica de ese estado puede acreditarse la representación. Y más todavía conforme al párrafo 2 de esa disposición, los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de Relaciones Exteriores, así como los Jefes de Misión en ciertos casos, y los Representantes ante una Conferencia Internacional, se consideran que representan a su Estado sin necesidad de plenos poderes.

El artículo 8 complementa la teoría de la representación para la celebración de los pactos, al establecer que cuando un Tratado suscrito por una persona que no pueda considerarse autorizada para representar a tal fin a un Estado, es confirmado después por éste, surtirá entonces los efectos jurídicos buscados.<sup>8</sup>

La Convención, en su artículo 9<sup>9</sup> introduce una novedad respecto al Derecho Consuetudinario, pues instituye, respecto a la adopción de un texto, - o sea la forma y contenido del tratado multilateral - que se tendrá por bueno si es aceptado por unanimidad de los participantes en él. Empero, esta regla admite excepciones,

---

<sup>6</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 214.

<sup>7</sup> Cfr. *Ibidem.*, p. 211.

<sup>8</sup> Cfr. *Idem.*

<sup>9</sup> Cfr. *Idem.*

como la que contempla el párrafo 2 de esa misma disposición al señalar que la adopción del texto de un Tratado en su Conferencia Internacional se efectuará por mayoría de los tercios de los Estados presentes y votantes, salvo que decida, por una mayoría igual, que se aplique una regla diferente.

Sin embargo, parece conveniente señalar que hay tratados multilaterales que requieren necesariamente la regla de, la unanimidad, v. gr. tratados relativos a no contaminación de un río internacional, o uno que establezca la integración económica de una región.

La autenticación del texto, no exige mayor comentario. El único problema sería el caso de un Tratado que se concluye en varias etapas, y cuyas partes se van rubricando por los representantes. Puede suceder que las porciones finales no guarden relación entre sí, y entonces es menester que el texto esté autenticado en pleno.

Las cuestiones que se refieren a ratificación - o su equivalente - se incluyen en los artículos 11 a 17 de la Convención,<sup>10</sup> donde se observa un progreso respecto a normas consuetudinarias, porque se establecen formas nuevas de obligarse.

Por lo que respecta al consentimiento, para que un Estado quede obligado, los artículos 11 al 17 de la Convención regulan esto detalladamente. Existe aún un problema de interpretación, pues parecería que si un Tratado es omiso en cuanto requiere la ratificación, pudiera entenderse que no la necesita. Pero debe resolverse que la ratificación es siempre necesaria, a menos que claramente resulte del texto que puede ella omitirse.

---

<sup>10</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., pp. 212-214.

El artículo 18<sup>11</sup> señala la obligación de no frustrar el objeto y el fin de un Tratado antes de que éste entre en vigor. Todo ello es derivado del principio *pacta sunt servanda*. Pero es evidente que esta regla precisa de un complemento, o sea que en el intervalo entre la firma y la ratificación o la adhesión se provea un procedimiento de consulta o algo parecido, sobre todo aquello que vuelva de difícil cumplimiento el pacto concertado.

Las reservas a los Tratados están reguladas por los artículos 19-23.<sup>12</sup> Por primera vez surge la cuestión de una declaración interpretativa, que es supuesto diferente de las reservas. La reserva es, como señala el artículo 2, inciso d) del Convenio, "... una declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado o denominación, hecha por un Estado al firmar, aceptar o aprobar un tratado o al adherirse a él, con el objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado".<sup>13</sup>

La declaración interpretativa es una institución difícil de precisar. La mayor parte de las veces tiene un carácter político general, o bien constituye puntos de vista de un Gobierno respecto a como entiende que se aplican ciertas disposiciones de un Tratado. Existen, sin embargo, zonas fronterizas, pues a veces una declaración interpretativa es una reserva expresada de otro modo. Mucho, depende, por cierto, de la actitud de las otras partes respecto a esas declaraciones. Si ellas las objetan, entonces, se convierten en reservas, sujetas al régimen de la Convención sobre Tratados.

---

<sup>11</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 214.

<sup>12</sup> Cfr. *Ibidem.*, pp. 214-216.

<sup>13</sup> Cfr. *Ibidem.*, p. 209.

El artículo 24<sup>14</sup> de la Convención rige la cuestión de la entrada en vigor de un Tratado; y es bastante claro. El artículo 25<sup>15</sup> se refiere a la aplicación provisional de un Tratado o parte de él, lo cual es nuevo. Aunque no parece muy útil esta regla se ha incluido, según los comentaristas, porque en ocasiones, particularmente en el caso de tratados multilaterales de cooperación, es menester efectuar una cooperación internacional inmediata en relación a ciertas materias contempladas por el Tratado, sin esperar el fin del lento proceso de su entrada en vigor. El consentimiento expreso de los Estados suscriptores es necesario para la aplicación provisional o parcial. Pero esta disposición no deja de entrañar algunas dificultades, por ejemplo: en el caso que el pacto haya entrado en vigor entre otros Estados diferentes de aquellos sujetos todavía al régimen provisional.

La Parte III de la Convención de Viena rige la observancia, la aplicación y la interpretación de los tratados.<sup>16</sup> Hay algunas cosas nuevas e interesantes aquí.

Por ejemplo, resalta el artículo 26, que ratifica enfáticamente la regla *pacta sunt servanda*, al establecer que "... todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplimiento por ellas de buena fe".<sup>17</sup> Este es uno de los principios fundamentales del Derecho Internacional, o mejor dicho, una norma básica de ese orden jurídico. Pero lo importante es que se ha adicionado el principio de buena fe, lo cual implica que se trata no sólo de un pacto en vigor, sino además de un tratado válido, o sea, que debe estarse en presencia de un pacto celebrado de conformidad con las normas de los tratados en su integridad, que no sea un Tratado impuesto con abuso.

---

<sup>14</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., pp. 216-217.

<sup>15</sup> Cfr. *Ibidem.*, p. 217.

<sup>16</sup> Artículos 26 a 38.

<sup>17</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 217.

El artículo 27,<sup>18</sup> que complementa al principio *pacta sunt servanda*, se refiere a que un Estado no puede invocar su Derecho Interno como justificación del incumplimiento de un Tratado. Un Estado puede invocar su derecho constitucional para rehusarse a suscribir un tratado, o para formular una reserva válida al texto de ese pacto, pero si ha expresado su consentimiento, no puede evadirse más tarde alegando la existencia de preceptos de su Constitución. Esto es, algo nuevo, ya que la antigua tesis de que el Derecho Interno debe prevalecer en caso de conflicto con las Normas Internacionales se ve modificado por el criterio de que priva el Derecho Internacional, a menos que exista una flagrante violación del Derecho Interno que afecte el consentimiento del Estado.

Ello es así debido a que el artículo 27 debe entenderse relacionado con el artículo 46 de la misma Convención, que establece esta regla con bastante precisión.

En lo que se refiere a la aplicación de los tratados, se consignan en la Convención, que se refieren a la irretroactividad de los tratados,<sup>19</sup> al ámbito territorial de ellos,<sup>20</sup> a la aplicación de tratados sucesivos sobre el mismo tema.<sup>21</sup>

Sin embargo, tal principio admite excepciones y aunque el artículo 35<sup>22</sup> establece que un Estado puede aceptar expresamente por escrito una obligación creada en un Tratado del que no es parte, la verdad es que en la práctica internacional los Estados poderosos han establecido y en estos tiempos pretenden establecer obligaciones y cargas para Estados ajenos al pacto. El texto de la Convención permite empero que tales obligaciones se consideren ilícitas.

---

<sup>18</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., pp. 217-220.

<sup>19</sup> Artículo 28.

<sup>20</sup> Artículo 29.

<sup>21</sup> Artículo 30.

<sup>22</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 220.

Las reglas del artículo 36,<sup>23</sup> relativas a derechos en favor de terceros Estados, aunque no muy clara, permiten, que la estipulación en favor de terceros Estados se convierte en un procedimiento eficaz para dar alcance general a reglas que sólo se pueden poner en vigor mediante el acuerdo de un número limitado de Estados; y conferir a esas normas una esfera de aplicación más extensa que el grupo de partes contratantes que concurren a su establecimiento.

En el artículo 39<sup>24</sup> se establece la regla general de que el Tratado sólo podrá ser enmendado por acuerdo entre las partes. El artículo 40<sup>25</sup> introduce reglas de detalle, que dan mayor seguridad al proceso de enmienda, pero que complican bastante el procedimiento, y por ello tal vez sea preferible entonces, en lugar de enmendar, concluir un nuevo Tratado.

Por lo que se refiere a la modificación, contemplada en el artículo 41,<sup>26</sup> ella es un dispositivo útil para hacer progresar al tratado en ciertas ocasiones, pero las dos condiciones últimas de este precepto son tan complicadas que resulta mejor celebrar una nueva Convención.

En el artículo 42 se deja asentado terminantemente que la validez de un Tratado o del consentimiento de un Estado sólo podrá ser impugnada a través de la Convención de Viena. Por consecuencia el Tratado es válido hasta en tanto se declare su nulidad de conformidad con alguna de las causales ahí establecidas. Esas causales de nulidad pueden ser, según el texto de la Convención, primero, violación de ciertas reglas del Derecho Interno que se refieren a la capacidad para concluir tratados; segundo, error, dolo, coacción; tercero, corrupción del

---

<sup>23</sup> Cfr. ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 220.

<sup>24</sup> Cfr. *ibidem*, p. 221.

<sup>25</sup> Cfr. *Idem*.

<sup>26</sup> Cfr. *ibidem*, p. 222

representante de un Estado; cuarto, violación de reglas de Derecho Imperativo Internacional.

El otro grupo de causales - vicios del consentimiento - son como antes se dice, el error, el dolo, y la corrupción del representante. Por lo que corresponde al error, éste acepta en forma muy estricta (artículo 48). El dolo está contemplado en el artículo 49, pero puede advertirse que los casos de dolo en la práctica internacional son casi inexistentes. La corrupción del representante de un Estado es una forma de dolo, pero la probabilidad de que ocurra, y de que se pruebe, es bien remota. Tal vez se puso en el artículo 50 como una precaución, aunque exagerada.

El artículo 53 de la Convención expresa: "Es nulo todo tratado que, en el momento de celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como que no admita acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter".<sup>27</sup>

Esta disposición establece pues que un Tratado que viola una norma capital del Derecho Internacional es nulo. Esa norma tiene que ser imperativa, esto es, *jus cogens*.

En los artículos 54 a 63<sup>28</sup> de la Convención, se consideran la terminación, el retiro, la denuncia y la suspensión de los pactos. El artículo 54 incorpora la clara regla de que el tratado puede terminar, o una parte en el mismo puede retirarse, por aplicación de sus propias disposiciones o por el consentimiento de todas las partes.

---

<sup>27</sup> ORTÍZ AHLF, Loretta, Derecho Internacional Público, Op. Cit., p. 225.

<sup>28</sup> Cfr. *Ibidem*. 225-229.

La Convención contiene un sistema de ajuste de disputas que es la contrapartida natural de todas las nuevas y difíciles cuestiones que surgen de la aplicación y de la interpretación de este instrumento tan elaborado, especialmente los relativos al *jus cogens*, que preocupan a no pocos Estados. Por eso se incluyó, tras de cierto forcejeo, el artículo 66, que determina, en caso de que no haya podido obtenerse una solución de acuerdo con el artículo 33 de la Carta de las Naciones Unidas, que puede someterse una controversia relativa al artículo 53 o al artículo 64 (*jus cogens*), o bien, someter cualquier controversia relativa a la aplicación o la interpretación de los restantes artículos de la Convención al procedimiento señalado en el Anexo de la propia Convención.

El Anexo señala que el Secretario General de las Naciones Unidas establecerá y mantendrá una lista de amigables componedores integrada por juristas calificados, a razón de dos propuestos por cada Estado, que durarán cinco años, renovables, en su encargo. En caso de controversia, se designará un amigable componedor de la nacionalidad del Estado y otro que no lo es, por cada país y entre ellos nombrarán un quinto amigable componedor, que será presidente, y en defecto de ello, lo designará el Secretario General.

Así pues, la Convención mejora el Sistema legal Internacional de los Tratados. Consolida el Derecho existente, y le comunica certidumbre y precisión en un momento difícil, cuando el crecimiento repentino de la Comunidad Internacional hacía temer que se pusieran en entredicho las reglas tradicionales de los pactos, y esto sólo le hace merecer al respeto general.

## **4.2. ESTRUCTURA GENERAL DE LA CONVENCIÓN DE VIENA 1969.**

### **PARTE I**

#### **INTRODUCCIÓN**

- Artículo 1 Alcance de la presente Convención.
- Artículo 2 Términos empleados.
- Artículo 3 Acuerdos internacionales, no comprendidos en el ámbito de la Convención.
- Artículo 4 Irretroactividad de la Convención.
- Artículo 5 Tratados constitutivos de organizaciones internacionales y tratados adoptados en ámbito internacional y tratados adoptados en ámbito de una organización internacional.

### **PARTE II**

#### **CELEBRACIÓN Y ENTRADA EN VIGOR DE LOS TRATADOS**

##### **SECCIÓN 1**

##### **CELEBRACIÓN DE LOS TRATADOS**

- Artículo 6 Capacidad de los Estados para celebrar tratados.
- Artículo 7 Plenos poderes.
- Artículo 8 Confirmación ulterior de un acto ejecutado sin autorización.

- Artículo 9 Adopción del texto.
- Artículo 10 Autenticación del texto.
- Artículo 11 Formas de manifestación del consentimiento en obligación por un tratado.
- Artículo 12 Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la firma.
- Artículo 13 Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante el canje de instrumentos que constituyen un tratado.
- Artículo 14 Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la ratificación, la aceptación o aprobación.
- Artículo 15 Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la adhesión.
- Artículo 16 Canje o depósito de los instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión.
- Artículo 17 Consentimiento en obligarse respecto de parte de un tratado y opción entre disposiciones diferentes.
- Artículo 18 **Obligación de no frustrar el objeto y el fin de un tratado antes de su entrada en vigor.**

## SECCIÓN 2

### RESERVAS

- Artículo 19 Formulación de reservas.
- Artículo 20 Aceptación de las reservas y objeción a las reservas.

Artículo 21 Efectos jurídicos de las reservas y de las objeciones a las reservas.

Artículo 22 Retiro de las reservas y de las objeciones a las reservas.

Artículo 23 Procedimiento relativo a las reservas.

### **SECCIÓN 3**

#### **ENTRADA EN VIGOR Y APLICACIÓN PROVISIONAL DE LOS TRATADOS**

Artículo 24 Entrada en vigor.

Artículo 25 Aplicación provisional.

### **PARTE III**

#### **OBSERVANCIA, APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS**

##### **SECCIÓN 1**

###### **OBSERVANCIA DE LOS TRATADOS**

Artículo 26 Pacta sunt servanda.

Artículo 27 El derecho interno y la observancia de los tratados.

##### **SECCIÓN 2**

###### **APLICACIÓN DE LOS TRATADOS**

Artículo 28 Irretroactividad de los tratados.

Artículo 29 Ámbito territorial de los tratados.

Artículo 30 Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma.

##### **SECCIÓN 3**

## **INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS**

- Artículo 31 Regla general de interpretación.
- Artículo 32 Medios de interpretación complementarios.
- Artículo 33 Interpretación de tratados autenticados en dos o mas idiomas.

## **SECCIÓN 4**

### **LOS TRATADOS Y LOS TERCEROS ESTADOS**

- Artículo 34 Norma general concerniente a terceros Estados.
- Artículo 35 Tratados en que se prevén obligaciones para terceros Estados.
- Artículo 36 Tratados en que se prevén derechos para terceros Estados.
- Artículo 37 Revocación o modificación de obligaciones o de derechos de terceros Estados.
- Artículo 38 Normas de un tratado que lleguen a ser obligatorias para terceros Estados en virtud de una costumbre internacional.

## **PARTE IV**

### **ENMIENDA Y MODIFICACIÓN DE LOS TRATADOS**

- Artículo 39 Norma general concerniente a la enmienda de los tratados.
- Artículo 40 Enmienda de los tratados multilaterales.

- Artículo 41      Acuerdos para modificar tratados multilaterales entre algunas de las partes únicamente.

## **PARTE V**

### **NULIDAD, TERMINACIÓN Y SUSPENSIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS**

#### **SECCION 1**

##### **DISPOSICIONES GENERALES**

- Artículo 42      Validez y continuación en vigor de los tratados.
- Artículo 43      Obligaciones impuestas por el derecho internacional independientemente de un tratado.
- Artículo 44      Divisibilidad de las disposiciones de un tratado.
- Artículo 45      Pérdida del derecho a alegar una causa de nulidad, terminación, retiro o suspensión de la aplicación de un tratado.

#### **SECCIÓN 2**

##### **NULIDAD DE LOS TRATADOS**

- Artículo 46      Disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados.
- Artículo 47      Restricción específica de los poderes para manifestar el consentimiento de un Estado.
- Artículo 48      Error.
- Artículo 49      Dolo.

- Artículo 50      Corrupción del representante de un Estado.
- Artículo 51      Coacción sobre el representante de un Estado.
- Artículo 52      Coacción sobre un Estado por la amenaza o uso de fuerza.
- Artículo 53      Tratados que estén en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general (jus cogens).

### SECCIÓN 3

#### TERMINACIÓN DE LOS TRATADOS Y SUSPENSIÓN DE SU APLICACION

- Artículo 54      **Terminación de un tratado o retiro de él en virtud de sus disposiciones o por consentimiento de las partes.**
- Artículo 55      Reducción del número de partes en un tratado multilateral a un número inferior al necesario para su entrada en vigor.
- Artículo 56      Denuncia o retiro en el caso de que el tratado no contenga disposiciones sobre la terminación, la denuncia o el retiro.
- Artículo 57      Suspensión de la aplicación de un tratado en virtud de sus disposiciones o por consentimiento de las partes.
- Artículo 58      Suspensión de la aplicación de un tratado multilateral por acuerdo entre algunas de las partes únicamente.
- Artículo 59      Terminación de un tratado o suspensión de su

aplicación implícitas como consecuencia de la celebración de un tratado posterior.

- Artículo 60 Terminación de un tratado o suspensión de su aplicación como consecuencia de su violación.
- Artículo 61 Imposibilidad subsiguiente de cumplimiento.
- Artículo 62 Cambio fundamental en las circunstancias.
- Artículo 63 Ruptura de relaciones diplomáticas o consulares.
- Artículo 64 Aparición de una nueva norma imperativa de derecho internacional general (jus cogens).

#### **SECCIÓN 4**

##### **PROCEDIMIENTO**

- Artículo 65 Procedimiento que deberá seguirse con respecto a la nulidad o terminación de un tratado, el retiro de una parte o la suspensión de la aplicación de un tratado.
- Artículo 66 Procedimientos de arreglo judicial, de arbitraje y de conciliación.
- Artículo 67 Instrumentos para declarar la nulidad de un tratado, darlo por terminado, retirarse de él o suspender su aplicación.
- Artículo 68 Revocación de las notificaciones y de los instrumentos previstos en los artículos 65 y 67.

#### **SECCIÓN 5**

##### **CONSECUENCIAS DE LA NULIDAD, LA TERMINACIÓN O LA SUSPENSIÓN DE LA**

## **APLICACIÓN DE UN TRATADO.**

- Artículo 69 Consecuencias de la nulidad de un tratado.
- Artículo 70 Consecuencias de la terminación de un tratado.
- Artículo 71 Consecuencias de la nulidad de un tratado que esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general.
- Artículo 72 Consecuencias de la suspensión de la aplicación de un tratado.

## **PARTE VI**

### **DISPOSICIONES DIVERSAS**

- Artículo 73 Casos de sucesión de Estados, de responsabilidad de un Estado o de ruptura de hostilidades.
- Artículo 74 Relaciones diplomáticas o consulares y celebración de tratados.
- Artículo 75 Caso de un Estado agresor.

## **PARTE VII**

### **DEPOSITARIOS, NOTIFICACIONES, CORRECCIONES Y REGISTRO**

- Artículo 76 Depositarios de los tratados.
- Artículo 77 Funciones de los depositarios.
- Artículo 78 Notificaciones y comunicaciones.
- Artículo 79 Correcciones de errores en textos o en copias certificadas conformes de los tratados.

Artículo 80 Registro y publicación de los tratados.

## PARTE VIII

### DISPOSICIONES FINALES

Artículo 81 Firma.

Artículo 82 Ratificación.

Artículo 83 Adhesión.

Artículo 84 Entrada en vigor.

Artículo 85 Textos auténticos.

#### 4.2.1. Relación de los Tratados Fiscales Celebrados por México con respecto a la Convención de Viena 1969

ARTÍCULO	CONTENIDO	SI APLICA/ NO APLICA
<b>PARTE I</b>		
<b>INTRODUCCIÓN</b>		
Artículo 1	Alcance de la convención.	SI
Artículo 2	Términos empleados.	SI**
Artículo 3	Acuerdos internacionales, no comprendidos en el ámbito de la convención.	NO
Artículo 4	Irretroactividad de la convención.	NO
Artículo 5	Tratados constitutivos de organizaciones internacionales y tratados adoptados en ámbito internacional y tratados adoptados en ámbito de una organización internacional.	NO

#### PARTE II

#### CELEBRACIÓN Y ENTRADA EN VIGOR DE LOS TRATADOS

##### SECCIÓN 1

##### CELEBRACIÓN DE LOS TRATADOS

Artículo 6	Capacidad de los Estados para celebrar tratados.	SI
Artículo 7	Plenos poderes.	SI
Artículo 8	Confirmación ulterior de un acto ejecutado sin autorización.	NO

<b>ARTÍCULO</b>	<b>CONTENIDO</b>	<b>SI APLICA/ NO APLICA</b>
Artículo 9	Adopción del texto.	SI
Artículo 10	Autenticación del texto.	SI
Artículo 11	Formas de manifestación del consentimiento en obligación por un tratado.	SI
Artículo 12	Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la firma.	SI
Artículo 13	Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante el canje de instrumentos que constituyen un tratado.	SI
Artículo 14	Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la ratificación, la aceptación o aprobación.	SI
Artículo 15	Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la adhesión.	NO
Artículo 16	Canje o depósito de los instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión.	SI
Artículo 17	Consentimiento en obligarse respecto de parte de un tratado y opción entre disposiciones diferentes.	NO
Artículo 18	<b>Obligación de no frustrar el objeto y el fin de un tratado.</b>	SI
<b>SECCIÓN 2</b>		
<b>RESERVAS</b>		
Artículo 19	Formulación de reservas.	NO

<b>ARTÍCULO</b>	<b>CONTENIDO</b>	<b>SI APLICA/ NO APLICA</b>
Artículo 20	Aceptación de las reservas y objeción a las reservas.	NO
Artículo 21	Efectos jurídicos de las reservas y de las objeciones a las reservas.	NO
Artículo 22	Retiro de las reservas y de las objeciones a las reservas.	NO
Artículo 23	Procedimiento relativo a las reservas.	NO

### **SECCIÓN 3**

#### **ENTRADA EN VIGOR Y APLICACIÓN PROVISIONAL DE LOS TRATADOS**

Artículo 24	Entrada en vigor.	SI
Artículo 25	Aplicación provisional.	NO

### **PARTE III**

#### **OBSERVANCIA, APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS**

##### **SECCIÓN 1**

###### **OBSERVANCIA DE LOS TRATADOS**

Artículo 26	Pacta sunt servanda.	SI
Artículo 27	El derecho interno y la observancia de los tratados.	NO

##### **SECCIÓN 2**

###### **APLICACIÓN DE LOS TRATADOS**

Artículo 28	Irretroactividad de los tratados.	NO
-------------	-----------------------------------	----

ARTÍCULO	CONTENIDO	SI APLICA/ NO APLICA
Artículo 29	Ámbito territorial de los tratados.	SI
Artículo 30	Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma.	NO

### SECCIÓN 3

#### INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS

Artículo 31	Regla general de interpretación.	SI
Artículo 32	Medios de interpretación complementarios.	NO
Artículo 33	Interpretación de tratados autenticados en dos o mas idiomas.	SI

### SECCIÓN 4

#### LOS TRATADOS Y LOS TERCEROS ESTADOS

Artículo 34	Norma general concerniente a terceros Estados.	NO
Artículo 35	Tratados en que se prevén obligaciones para terceros.	NO
Artículo 36	Tratados en que se prevén derechos para terceros.	NO
Artículo 37	Revocación o modificación de obligaciones o de derechos de terceros Estados.	NO
Artículo 38	Normas de un tratado que lleguen a ser obligatorias para terceros Estados en virtud de una costumbre internacional.	NO

<b>ARTÍCULO</b>	<b>CONTENIDO</b>	<b>SI APLICA/ NO APLICA</b>
-----------------	------------------	-----------------------------

#### **PARTE IV**

#### **ENMIENDA Y MODIFICACIÓN DE LOS TRATADOS**

Artículo 39	Norma general concerniente a la enmienda de los tratados.	NO
Artículo 40	Enmienda de los tratados multilaterales.	NO
Artículo 41	Acuerdos para modificar tratados multilaterales entre las partes, únicamente.	NO

#### **PARTE V**

#### **NULIDAD, TERMINACIÓN Y SUSPENSIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS**

##### **SECCION 1**

##### **DISPOSICIONES GENERALES**

Artículo 42	Validez y continuación en vigor de los tratados.	NO
Artículo 43	Obligaciones impuestas por el derecho internacional independientemente de un tratado.	SI
Artículo 44	Divisibilidad de las disposiciones de un tratado.	NO
Artículo 45	Pérdida del derecho a alegar una causa de nulidad, terminación, retiro o suspensión de la aplicación.	NO

##### **SECCIÓN 2**

##### **NULIDAD DE LOS TRATADOS**

ARTÍCULO	CONTENIDO	SI APLICA/ NO APLICA
Artículo 46	Disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados.	NO
Artículo 47	Restricción específica de los poderes para manifestar el consentimiento de un Estado.	NO
Artículo 48	Error.	NO
Artículo 49	Dolo.	NO
Artículo 50	Corrupción del representante de un Estado.	NO
Artículo 51	Coacción sobre el representante de un Estado.	NO
Artículo 52	Coacción sobre un Estado por la amenaza o uso de fuerza.	NO
Artículo 53	Tratados que estén en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general (jus cogens).	?

### SECCIÓN 3

#### TERMINACIÓN DE LOS TRATADOS Y SUSPENSIÓN DE SU APLICACIÓN

Artículo 54	<b>Terminación de un tratado o retiro de él en virtud de sus disposiciones o por consentimiento de las partes.</b>	NO
Artículo 55	Reducción del número de partes en un tratado multilateral a un número inferior al necesario para su entrada en vigor.	NO
Artículo 56	Denuncia o retiro en el caso de que el tratado no	

ARTÍCULO	CONTENIDO	SI APLICA/ NO APLICA
	contenga disposiciones sobre la terminación, la denuncia o el retiro.	SI
Artículo 57	Suspensión de la aplicación de un tratado en virtud de sus disposiciones o por consentimiento de las partes.	NO
Artículo 58	Suspensión de la aplicación de un tratado multilateral por acuerdo entre algunas de las partes únicamente.	NO
Artículo 59	Terminación de un tratado o suspensión de su aplicación implícitas como consecuencia de la celebración de un tratado posterior.	NO
Artículo 60	Terminación de un tratado o suspensión de su aplicación como consecuencia de su violación.	NO
Artículo 61	Imposibilidad subsiguiente de cumplimiento.	NO
Artículo 62	Cambio fundamental en las circunstancias.	NO
Artículo 63	Ruptura de relaciones diplomáticas o consulares.	NO
Artículo 64	Aparición de una nueva norma imperativa de derecho internacional general (jus cogens).	?

#### SECCIÓN 4

##### PROCEDIMIENTO

Artículo 65	Procedimiento que deberá seguirse con respecto a la nulidad o terminación de un tratado, el retiro de una parte o la suspensión de la aplicación de un tratado.	NO
Artículo 66	Procedimientos de arreglo judicial, de arbitraje y de conciliación.	NO

<b>ARTÍCULO</b>	<b>CONTENIDO</b>	<b>SI APLICA/ NO APLICA</b>
Artículo 67	Instrumentos para declarar la nulidad de un tratado, darlo por terminado, retirarse de él o suspender su aplicación.	NO
Artículo 68	Revocación de las notificaciones y de los instrumentos previstos en los artículos 65 y 67.	NO

## **SECCIÓN 5**

### **CONSECUENCIAS DE LA NULIDAD, LA TERMINACIÓN O LA SUSPENSIÓN DE LA APLICACIÓN DE UN TRATADO.**

Artículo 69	Consecuencias de la nulidad de un tratado.	NO
Artículo 70	Consecuencias de la terminación de un tratado.	NO
Artículo 71	Consecuencias de la nulidad de un tratado que esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general.	NO
Artículo 72	Consecuencias de la suspensión de la aplicación de un tratado.	NO

## **PARTE VI**

### **DISPOSICIONES DIVERSAS**

Artículo 73	Casos de sucesión de Estados, de responsabilidad de un Estado o de ruptura de hostilidades.	NO
Artículo 74	Relaciones diplomáticas o consulares y celebración de tratados.	NO

<b>ARTÍCULO</b>	<b>CONTENIDO</b>	<b>SI APLICA/ NO APLICA</b>
Artículo 75	Caso de un Estado agresor.	NO

## **PARTE VII**

### **DEPOSITARIOS, NOTIFICACIONES, CORRECCIONES Y REGISTRO**

Artículo 76	Depositarios de los tratados.	SI
Artículo 77	Funciones de los depositarios.	SI
Artículo 78	Notificaciones y comunicaciones.	SI
Artículo 79	Correcciones de errores en textos o en copias certificadas conformes de los tratados.	SI
Artículo 80	Registro y publicación de los tratados.	SI

## **PARTE VIII**

### **DISPOSICIONES FINALES**

Artículo 81	Firma.
Artículo 82	Ratificación.
Artículo 83	Adhesión.
Artículo 84	Entrada en vigor.
Artículo 85	Textos auténticos.

- \*\* EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EVASIÓN FISCAL, LA PALABRA CONVENIO ES EMPLEADA COMO SINÓNIMO DE TRATADO.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA:** El problema de la Doble Tributación no puede resolverse unilateralmente por cada Estado, sino que es preciso celebrar Tratados Internacionales con otros Estados, que aún cuando implican sacrificar soberanía tributaria, logran alentar el comercio exterior y los vínculos económicos entre ellos.

**SEGUNDA:** Los resultados de los Tratados que México ha celebrado con países desarrollados y económicamente poderosos, v.gr. Estados Unidos de Norteamérica, Japón, Alemania, entre otros, para evitar la Doble Tributación, no han sido benéficos para nosotros, ya que los mismos están redactados en forma tal que sólo benefician a dichos Países.

**TERCERA:** El criterio adoptado para evitar la Doble Tributación es el de la residencia, lo cual implica que los Estados sólo pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando éstos posean el carácter de residentes.

**CUARTA:** El principio de residencia sólo favorece a los Países poderosos con los cuales México ha signado dichos Tratados, porque de esta manera fortalecen el control sobre los mercados Internacionales; además obtienen considerables ingresos provenientes de sus inversiones en el exterior, sin necesidad de que sus inversionistas residan formalmente en los lugares en donde tales inversiones se realizan.

México debe pugnar porque el Principio de Fuente sea la premisa idónea que sirva de base para evitar la Doble Tributación, y de esta forma, se puedan

gravar todos los actos y operaciones que efectúen los extranjeros en el País de residencia.

**QUINTA:** El Tratado celebrado entre México y los E.U.A. para evitar la Doble Tributación e impedir la evasión del I.S.R., otorga beneficios importantes a los residentes en Estados Unidos, tales como la disminución de la tasa del I.S.R. mexicano en algunos tipos de ingresos como son los intereses y los dividendos, así como la reducción de la tasa para el cálculo de dicho impuesto, en los ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles.

**SEXTA:** En dicho Tratado, la mecánica de cálculo del Impuesto sobre la Renta, en muchos de los casos desalienta a los inversionistas extranjeros para establecer negocios o inversiones a largo plazo en nuestro País.

**SÉPTIMA:** La complejidad de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, propicia el desconocimiento de sus disposiciones y, como consecuencia, los beneficios mencionados en la conclusión quinta no son aprovechados.

**OCTAVA:** En nuestro País existen problemas referentes al cumplimiento de los Tratados Internacionales sobre Doble Tributación, ya que el Derecho Internacional carece de una institución que se encargue de vigilar su efectivo cumplimiento.

**NOVENA:** El principio *pacta sunt servanda sólo* enfatiza la "buena fe" con que deben actuar los Estados en el cumplimiento del compromiso que adquieren.

situación difícil de cumplir si tomamos en cuenta que existen Países económicamente más poderosos y con mayor peso político que México.

**DÉCIMA:** Es necesario que México celebre Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación con Países en vías de desarrollo, cuyas respectivas balanzas comerciales, es decir, volumen de importaciones y exportaciones, porque resultan más inequitativas si son suscritos por Países con diferencias en sus flujos de operación comercial, transferencias de capital, tecnología, etc.

**DÉCIMOPRIMERA:** En la realidad los Tratados Internacionales que México ha celebrado sólo podrían beneficiarnos si se realizaran algunas modificaciones substanciales, como lo es el cambio en el criterio para evitar la Doble Tributación, para que en lo subsecuente sea el de fuente de la riqueza.

**DÉCIMOSEGUNDA:** México, antes de celebrar un Tratado para evitar la Doble Tributación, previamente debe realizar un análisis del volumen de operaciones que tenga el otro País contratante, con el fin de proteger tanto a la soberanía tributaria y económica del País, como a los sectores económicos que no se encuentran en posibilidades de competir con el exterior, para obtener resultados favorables no debe acceder a los caprichos y conveniencias de los extranjeros.

**DÉCIMOTERCERA:** Es válido que nuestro Gobierno se preocupe por resolver bilateralmente el problema de la Doble Tributación, a efecto de promover el comercio exterior y la obtención de ingresos por medio de los impuestos; lo que no es válido es que adopte una postura servil hacia los intereses de los Países con los

cuales negocie, porque de nada sirve firmar Tratados si los únicos beneficiados serán siempre los Estados económicamente más fuertes.

## BIBLIOGRAFÍA

ARELLANO GARCIA, Carlos. La Diplomacia y el Comercio Internacional, 1ª ed., Porrúa, México, 1980.

ARELLANO GARCIA, Carlos. Derecho Internacional Privado, 8ª ed., Porrúa, México 1986.

ARENAL, Celestino del. Introducción a las Relaciones Internacionales, 3ª ed., Tecnos, México, 1990.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, 1ª ed., Themis, México, 1982.

BASAVE FERNANDEZ DEL VALLE, Agustín. Filosofía del Derecho Internacional, 1ª ed., U.N.A.M., México, 1985.

COLLIARD, Claude Arbert. Instituciones de Relaciones Internacionales, 6ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1977.

FERNANDEZ MCGREGOR, Genaro. Las Relaciones Exteriores de México y el Derecho Internacional, S.N.E., SEP, México, 1946.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, 48ª ed., Porrúa, México, 1996.

GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed., Porrúa, México, 1994.

KELSEN, Hans. Principios de Derecho Internacional Público, S.N.E., El Tenco, México, 1965.

MARGAIN, Hugo B. Tesis para Evitar la Doble Tributación en el Campo del Derecho Internacional en Materia de I.S.R., Basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable, S.N.E., SHCP, México, 1956.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 13ª ed., Porrúa, México, 1997.

MIAJA DE LA MUELA, Adolfo. Derecho Internacional Privado, S.N.E., Bosch, Madrid España, 1980.

ORTIZ AHLF, Loretta. Derecho Internacional Público, 3ª ed., Harla, México, 1989.

RABASA, Emilio O. y CABALLERO, Gloria. Mexicano: ésta es tu Constitución, 11ª ed., Ediciones Porrúa, México, 1999.

REMIRO BROTONS, Antonio. Derecho Internacional Público II. Derecho de los Tratados, 2ª ed., Tecnos, México, 1987.

SEARA VAZQUEZ, Modesto. Derecho Internacional Público, 16ª ed., Porrúa, México, 1997.

SEARA VAZQUEZ, Modesto. Tratado General de la Organización Internacional, 2ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1984.

SEPÚLVEDA, César. Derecho Internacional, 18ª ed., Porrúa, México, 1997.

SORENSEN, Max. Manual de Derecho Internacional Público, 2ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1981.

SZEKELY, Alberto. Instrumentos Fundamentales del Derecho Internacional Público, 1ª ed., U.N.A.M, México, 1981.

TAMAMES, Ramón. Estructura Económica Internacional, 15ª ed., Alianza, México, 1991.

VERDROSS, Alfred. Derecho Internacional Público, 5ª ed., Aguilar, México, 1967.

## HEMEROGRAFÍA

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Revista de Investigación Fiscal de la SHCP, "La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitar", Núm. 13, enero de 1967.

Antecedentes, Problemas y Perspectivas en la Doble Tributación Internacional, Estudio Elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1978

Diario Oficial de la Federación del 17 de julio de 1992.

Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 1993.

Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1993.

Diario Oficial de la Federación del 3 de febrero de 1994.

Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1994.

Diario Oficial de la Federación del 24 de octubre de 1994.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1994.

Diario Oficial de la Federación del 15 de marzo de 1995.

Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1995.

Diario Oficial de la Federación del 29 de marzo de 1995.

Diario Oficial de la Federación del 23 de agosto de 1996.

Diario Oficial de la Federación del 26 de agosto de 1996.

Diario Oficial de la Federación del 6 de enero de 1997.

## LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Sista, México, 1999.

Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

Ley General Sobre Tratados.

Ley de Impuesto Activo.

Código Fiscal de la Federación (Vigentes).

Ley del ISR, ISEF, Ediciones Fiscales, México, 1999 p. 143.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Código Civil para el Distrito Federal, 68ª ed., Porrúa, México, 1999, p. 367.

## DICCIONARIOS

Diccionario de la Lengua Española, S.N.E., Ediciones Culturales Internacionales, México 1990.

Diccionario Jurídico Mexicano, 9ª ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas U.N.A.M., Porrúa, México, 1996.

Prontuario de Actualización Fiscal, Varias Publicaciones.