



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACION EN EL CAMPO INTERNACIONAL EN
MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADA EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

NANCY CHAVEZ ORTIZ

ASESOR: M en C ROSA MARIA OLVERA MEDINA



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES



ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES
ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Conociendo los convenios para evitar la doble tributación en el campo
Internacional en materia del Impuesto sobre la Renta.

que presenta la pasante: Nancy Chávez Ortiz
con número de cuenta: 9404713-0 para obtener el título de
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 31 de mayo de 2004

PRESIDENTE	C.P. Gonzalo Márquez Cervantes	
VOCAL	MCE. Rosa María Olvera Medina	
SECRETARIO	C.P. José Francisco Astorqa y Carreón	
PRIMER SUPLENTE	C.P. Rafael Cano Razo	
SEGUNDO SUPLENTE	L.C. Gloria Silva Vázquez	

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por todo lo que en este día me diste, por las penas y las alegrías, por la sonrisa amable y la mano amiga, por el amor y todo lo hermoso y dulce, por las flores y las estrellas y la existencia de las almas buenas, por la soledad, por el trabajo, por las dificultades y lagrimas, por todo lo que me acercó a ti más íntimamente ¡Por haberme dejado vivir... Gracias, Señor!.

A MI MADRE:

Por darme la vida, por cuidarme y protegerme en todo momento, a la mujer que siempre me ha enseñado el valor de la vida. Gracias por no dejarme caer, en los tropiezos de la vida, este logro también es tuyo.

A MI PADRE:

T e admiro y te respeto porque con tus esfuerzos, ejemplos y acciones, has conformado una gran familia, gracias por ser esa inspiración para seguir siempre adelante.

A MIS HERMANOS:

Fidel, José Luis, Rafael, Juan Carlos, Jeanet, Elba, Silvia, Gracias por estar a mi lado en mis triunfos y fracasos, por apoyarme y comprenderme, por encontrar en ustedes palabras de aliento.

A MIS AMIGOS:

Les agradezco la sonrisa que me brindaron, porque el valor de una sonrisa es incalculable, así es nuestra amistad, Roberto Vega, Aleira Lara, José Luis Desiga, Arnulfo Teheran, Edaliz García, Fredy Orozco, Eduardo Ocampo, Yvette Barragán, Fernando Zaragoza, gracias porque dios los puso en mi camino.

A LA UNAM:

Por darme la oportunidad de pertenecer a esta gran institución, por creer en mí, y permitir mí desarrollo profesional.

A MIS PROFESORES:

Por la paciencia brindada, por sus enseñanzas y sabios consejos, gracias porque fueron pieza fundamental en mi preparación educativa.

A MI ASESORA:

A la profesora Rosa María Olvera Medina, por sus consejos y por cooperar en este proceso.



ÍNDICE

Introducción

Capítulo 1

Generalidades

1.1 Antecedentes de los modelos de tributación	2
1.2 La inversión extranjera	
1.2.1 Concepto de inversión extranjera	4
1.2.2 Clasificación de inversión extranjera	5
1.2.3 Principales países que invierten en México a través de IED	7
1.2.4 Formas de inversión extranjera directa y formas de ampliación	8
1.2.5 Criterios de aplicación de la ley de inversión extranjera	9
1.2.6 La inversión extranjera ante los tratados internacionales	11
1.2.7 Esquemas de inversión extranjera y el establecimiento permanente en nuestra legislación fiscal	12
1.2.8 Disposiciones fiscales aplicables a los establecimientos permanentes y bases fijas	16

Capítulo 2

La importancia de los convenios para evitar la doble tributación

2.1 Ámbito jurídico mexicano	23
2.2 Los sujetos, el objeto, la base impositiva y la tasa en los tratados tributarios	31
2.3 Neutralidad fiscal a través de los tratados para evitar la doble tributación	40

Capítulo 3

Conociendo los convenios para evitar la doble tributación

3.1 Estructura de los tratados internacionales	45
3.2 Principios rectores de los modelos tributarios	56
3.3 Requisitos para tener derecho a los beneficios que se desprenden de los convenios para evitar la doble tributación y prevenir o impedir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta	59
3.4 Procedimientos que eliminan los efectos de la doble tributación	65
3.5 Procedimiento de resolución de controversias	69
Conclusiones.....	72
Bibliografía	73
Anexos	I



INTRODUCCIÓN

La historia de la inversión extranjera en nuestro país se remonta a tiempos relativamente cercanos, cabe recordar que durante el sexenio del presidente José López Portillo y Luis Echeverría Álvarez, este rubro se encontraba muy poco motivado.

Al inicio de la década de los ochenta, ya en el sexenio del presidente Miguel de la Madrid Hurtado, se sentaron las bases que permitían una mayor participación de capitales extranjeros en nuestro país, no siendo esto suficiente para fomentar la inversión extranjera, en la actualidad en el reciente sexenio del presidente Carlos Salinas de Gortari se facilita la inversión extranjera, que hasta la fecha continúa.

Con esto México entra al mundo globalizado de los negocios y por consiguiente a celebrar tratados que eviten la doble tributación, con base en estos convenios los estados contratantes asumen derechos y obligaciones que deben llevar a cabo con la finalidad de establecer cuál de ellos deberá exigir el pago del crédito fiscal.

Este texto tiene como propósito inicial desarrollar mecanismos para evitar la doble tributación internacional. Y esta conformado de la siguiente manera.

En el primer capítulo veremos los antecedentes de los modelos tributarios, así como aspectos de la inversión extranjera que son indispensables para poder entender el fin de los convenios para evitar la doble imposición.



En el segundo capítulo analizaremos el entorno jurídico como son los sujetos, el objeto, la base impositiva y la tasa en los tratados tributarios, así como algunos otros aspectos que son de gran importancia para entender la base jurídica.

En el tercer capítulo nos adentraremos a la estructura principio y procedimientos que se requieren para que los convenios por si solos funcionen y ayuden en las controversias que surgen entre los diferentes países contratantes.



CAPÍTULO 1
GENERALIDADES



1.1 ANTECEDENTES DE LOS MODELOS TRIBUTARIOS

La única forma práctica y 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 carga impositiva, logrando una mayor armonía en las relaciones económicas.

Así, 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 consignatarias a cargas impositivas extraordinarias¹.

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 antecedentes 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 Hesse (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

¹ Arrijo Vizcaino, 2002



GENERALIDADES

que, como suele suceder, desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal. Esta situación dio origen a nuevos tratados internacional sobre la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922) y el de Austria y Alemania (1922).

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 integrados 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 sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de impuestos. Posteriormente, en 1928 se llevó 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 en donde se desarrolla la actividad económica gravada. En marzo de 1946, en la ciudad de Londres, se reunió nuevamente el Comité de Expertos, con el objeto de revisar el Modelo de Tratado aprobado en



GENERALIDADES

México en 1943. 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 demostrado 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 naciones que integran la Comunidad Económica Europea.

1.2 LA INVERSIÓN EXTRANJERA

1.2.1 CONCEPTO DE INVERSIÓN EXTRANJERA

Aquella que realicen directamente las personas físicas o morales extranjeras y la que se efectúe a través de sociedades mexicanas con mayoría de capital extranjero o controladas por extranjeros.

El artículo 2º. De la Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera (L.I.E.) define lo que se considera como inversión extranjera, de acuerdo a lo siguiente:



GENERALIDADES

“Artículo 2” Para los efectos de esta Ley se considera inversión extranjera la que se realice por:

Personas morales extranjeras:

Personas físicas extranjeras:

Unidades económicas extranjeras sin personalidad jurídica; y Empresas mexicanas en las que participe mayoritariamente capital extranjero o en las que los extranjeros tengan, por cualquier título, la facultad de determinar el manejo de la empresa.

1.2.2 CLASIFICACIÓN DE INVERSIÓN EXTRANJERA

La inversión extranjera puede clasificarse en dos grandes grupos:

- a) Inversión extranjera directa
- b) Inversión extranjera indirecta

a) La inversión extranjera directa es aquella efectuada por particulares para el establecimiento, mantenimiento o desarrollo de toda clase de negocios en un país extranjero. Puede efectuarse a través del establecimiento de un negocio propio encaminado a producir utilidades, o bien mediante la compra de un negocio ya establecido y, en estos casos, la inversión extranjera puede ser única o mixta. Es única cuando el capital del negocio es exclusivamente extranjero y es mixta cuando además del capital extranjero existe capital nacional.

b) La inversión extranjera indirecta es aquella efectuada generalmente a través de préstamos entre gobiernos a empresas públicas, o a través de la



GENERALIDADES

colocación de valores bursátiles oficiales del país receptor del crédito en las bolsas de valores del país que otorga el crédito.

La diferencia entre la inversión directa y la inversión indirecta radica fundamentalmente en el grado de control del inversionista extranjero, es decir, en tanto que la inversión extranjera indirecta se dirige al otorgamiento de préstamos y adquisición de valores inmobiliarios; la inversión extranjera directa, implica el control de empresas o negociaciones en las que participa el inversionista extranjero.

En general, podemos decir que es inversión extranjera directa, todos aquellos aportes de capital provenientes del exterior, propiedad de personas físicas o sociedades extranjeras destinadas al capital de una sociedad, en moneda libremente convertible, en maquinaria o equipo, con derecho a la exportación de su valor y a la transferencia de utilidades al exterior.



1.2.3 PRINCIPALES PAÍSES QUE INVIERTEN EN MÉXICO A TRÁVÉS DE LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (IED)

Estados Unidos	63.3%
Alemania	6.0%
Gran Bretaña	5.9%
Japón	4.5%
Suiza	4.2%
Francia	4.2%
España	2.1%
Canadá	1.4%
Holanda	1.4%
Suecia	1.0%
Otros	6.0%
TOTAL	100%



1.2.4 FORMAS DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA Y FORMAS DE AMPLIACIÓN

Los inversionistas extranjeros que pretendan llevar a cabo inversiones directas en México pueden realizarlas a través de diversos mecanismos. A continuación mencionaremos las formas más comunes de IED en nuestro país:

- a. Sociedades mercantiles (en especial a través de la constitución de sociedades anónimas; sociedades anónimas de capital variable o de sociedades de responsabilidad limitada).
- b. Asociaciones y sociedades civiles.
- c. Asociaciones en participación.
- d. Fideicomisos.
- e. Apertura de oficinas de representación, agencias o sucursales.
- f. Adquisición de empresas establecidas.

Así mismo, la IED puede ampliarse a través de tres mecanismos:

- a) Nuevos campos de actividad económica.
- b) Nuevas líneas de productos.
- c) Nuevos establecimientos industriales, comerciales o de servicios.



1.2.5 CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA LEY DE INVERSIÓN EXTRANJERA

La Ley de Inversión Extranjera (L. I. E.), fue publicada en el año de 1973. No obstante que hasta la fecha la L. I. E. no ha sufrido reforma alguna, los criterios para su aplicación en las diferentes administraciones en las que ha estado vigente, han cambiado de manera sustancial.

Durante las administraciones de los presidentes Luis Echeverría Álvarez y José López Portillo, los proyectos de extranjeros para invertir en el país adquirieron participación mayoritaria en empresas mexicanas, en la mayoría de los casos eran negados o, en su defecto, sujetos a fuertes requisitos o barreras.

La política económica durante dichos períodos se basaba, como se indicó con anterioridad, en una estricta regulación de la inversión extranjera directa y, más bien, se acudió a la inversión extranjera directa mediante la obtención de empréstitos, lo cual generó un crecimiento sustancial en la deuda externa nacional².

En la época del presidente Miguel de la Madrid Hurtado, la política económica en materia de inversiones extranjeras, empezó a tomar paulatinamente un rumbo distinto. En un principio, se mantuvieron ciertos criterios aplicados en sexenios anteriores, como la imposición de fuertes requisitos a la inversión extranjera, tales como balanza favorable de divisas, creación de empleos, desarrollo de

² Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 2002



GENERALIDADES

proveedores, transferencia de tecnología gratuita o muy barata, inversiones importantes en activos fijos, etc.

A raíz de la entrada de México al GATT los criterios de aplicación se fueron abriendo a la inversión extranjera, sin llegar, desde luego, a la apertura que vivimos hoy en día.

Al inicio de la administración del presidente Carlos Salinas de Gortari se expide el nuevo Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera (RLIE) que permite que la inversión extranjera participe en forma mayoritaria de empresas que se dediquen a actividades no restringidas sin necesidad de previa autorización, siempre que cumplan con los requisitos ya señalados.

Sin embargo, no es propiamente la letra del RLIE lo que nos hace pensar en una gran apertura a la inversión extranjera, sino son los criterios de aplicación práctica del propio RLIE por parte de las autoridades, lo que refleja esa apertura.

Desde el principio del sexenio, las autoridades correspondientes cambiaron su posición, es decir, dejaron de ser órganos de regulación para convertirse en promotores de inversión para atraer capitales foráneos a México.

Las disposiciones del RLIE permiten, como se ha mencionado, que los inversionistas extranjeros participen en forma mayoritaria en empresas mexicanas sin autorización previa, siempre que cumplan los ya citados requisitos.



1.2.6 LA INVERSIÓN EXTRANJERA ANTE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

La celebración de un tratado de libre comercio entre México, Canadá y Estados Unidos, implica la transformación de las economías de estos tres países, para integrarlos en cuanto a su operación comercial eliminando gradualmente las barreras arancelarias y los actos discriminatorios, permitiendo, por lo tanto, el libre acceso de bienes y servicios sobre la base de un marco permanente y confiable, a fin de dar respuesta a los cambios que están teniendo lugar en el contexto económico mundial.

Con el fin de lograr un libre intercambio comercial entre estos tres países es necesario incorporar a los flujos de bienes y servicios los de inversión extranjera para obtener una posición que permita con facilidad el establecimiento de empresas extranjeras, sin discriminar o imponer restricciones a los inversionistas foráneos, otorgándoles una igualdad de trato como nacionales, en relación a sus inversiones en cada uno de estos países.

Los objetivos fundamentales del TLC son:

- a) Promover un mejor y más seguro acceso de nuestros productos a Canadá y los Estados Unidos.
- b) Reducir la vulnerabilidad de nuestras exportaciones ante medidas unilaterales y discrecionales.
- c) Permitir a México profundizar el cambio estructural de su economía, al propiciar el crecimiento y fortalecimiento de la industria nacional mediante un sector exportador y sólido y con mayores niveles de competitividad.



- d) Ayudar a crear más empleos productivos que incrementen el bienestar de la población nacional.

1.2.7 ESQUEMAS DE INVERSIÓN EXTRANJERA Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN NUESTRA LEGISLACIÓN FISCAL

En unos cuantos años nuestro país pasó de ser una de las economías más cerradas y proteccionistas del mundo, para convertirse en una economía que abiertamente promueva la inversión extranjera, debido a esto un gran número de inversionistas extranjeros se han visto atraídos en llevar a cabo inversiones en nuestro país o cuando menos están pensando en llevarlas a cabo en lo futuro.

Es por ello que resulta de primordial importancia el que los regímenes fiscales atribuibles a este tipo de inversionistas sean competitivos con los de otros países y proporcionen la necesaria certidumbre que se requiere para invertir en cualesquier proyecto. El deseo de atraer capitales es muy intenso a nivel internacional, por lo que nuestro país requiere propiciar el mejor entorno, a fin de que sea precisamente el favorecido en la decisión de los inversionistas extranjeros.

El hecho de invertir en un país distinto ya involucra incertidumbre, pero ésta no debe incrementarse con una legislación fiscal incierta.

Si bien muchos de los aspectos inequitativos del régimen fiscal para extranjeros pueden eliminarse o atemperarse con los convenios para evitar la doble tributación que ésta celebrando nuestro país en otras naciones.



Esquemas fiscales de la inversión extranjera

Las modalidades que pueda revestir la inversión extranjera en nuestro país, depende en gran medida de la naturaleza de la operación que se lleve a cabo, del grado de permanencia que involucre, así como la infraestructura que se decida desarrollar en México.

Si un inversionista va a llevar a cabo un trabajo de explotación de una mina o de un pozo petrolero, lo más probable es que no constituya una empresa en México dado el carácter eminentemente transitorio de su operación. Si por el contrario desea llevar a cabo una operación de largo plazo con un alto grado de manufactura, con gastos de investigación y desarrollo en nuestro país, etc. muy posiblemente opte por constituir una sociedad mercantil o una sucursal mercantil o una sucursal de la empresa extranjera.

Otro factor muy importante lo constituye el régimen fiscal del inversionista extranjero en su país y el grado de flexibilidad que tenga para acreditar los impuestos, amortizar sus pérdidas, etc. lo cual en gran medida podría verse resuelto si existen convenios para evitar la doble tributación con nuestro país.

A continuación se describen las principales opciones que tiene la inversión extranjera, para canalizar sus inversiones, así como los distintos regímenes fiscales que le son aplicables.



Inversión en una empresa mexicana

La constitución de una empresa o la adquisición de sus acciones representa la alternativa más común para canalizar un proyecto de inversión extranjera.

En estos casos para efectos fiscales mexicanos, los extranjeros se colocan en la misma situación que cualesquier inversionista nacional, ya que le es aplicable el mismo régimen. Esto es aplicable para inversiones que se lleven a cabo a través de una empresa o persona física extranjera.

Constitución de una sucursal de empresa extranjera

En este supuesto no se crea una entidad legal distinta del inversionista extranjero como en el caso anterior, sino que es la propia empresa extranjera la que lleva a cabo la operación en nuestro país.

Esta modalidad está prevista en el artículo 250 y 251 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Para efectos fiscales, el régimen aplicable a las sucursales se desarrolla a través de lo que nuestra Legislación Fiscal denomina establecimiento permanente.

Cabe señalar que dentro del mismo régimen de establecimiento permanente quedan incluidos tanto las empresas como los individuos extranjeros operando en territorio nacional.



Asociación en Participación

Esta modalidad que también está prevista en el artículo 152 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), puede ser utilizada por inversionistas extranjeros; su principal atractivo es el alto grado de flexibilidad que representa, y que no requiere la constitución formal de una sociedad mercantil, ya que basta con la celebración de un contrato privado.

Para efectos fiscales las asociaciones en participación entre extranjeros, se asimila a un establecimiento permanente.

Contrato de obra

La celebración de contratos de obra, puede dar lugar a que surja la figura del establecimiento permanente, sin embargo ello dependerá de la duración del contrato.

Base fija

Las personas físicas que presten servicios personales independientes, así como las sociedades o asociaciones civiles que desarrollen actividades en territorio nacional, a través de un lugar físico específico, también se consideran como contribuyentes del impuesto sobre la renta en México, a través de lo que la ley denomina base fija.



Ingresos de fuente de riqueza en México

Un último esquema fiscal para que un extranjero, empresa o persona física, opere en México, surge cuando sin constituir un establecimiento permanente o base fija en México, obtiene ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional. En este supuesto también se encuentra afecto al impuesto sobre la renta mexicano, sin embargo la causación del gravamen se prevé en el capítulo V de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En tal supuesto quedarían gravados los ingresos por asistencia técnica, regalías, intereses, etc.

1.2.8 DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y BASES FIJAS

Sujetos

El artículo 1 Fracción II de esta ley³, define a los establecimientos permanentes o bases fijas como sujetos de impuesto sobre la renta respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento o base fija, respectivamente.

Definición de establecimiento permanente

A partir de 1983 se incorpora por primera vez el concepto fiscal de establecimiento permanente, que abarca los conceptos tradicionales de sucursal y agencia, pero

³ Ley de Impuesto Sobre la Renta 2003



GENERALIDADES

haciéndolo extensivo a cualquier lugar de negocios en que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales y que abarca a oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualesquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

Adicionalmente, en el artículo 2 se prevé que cuando un residente en el extranjero actúe a través de una persona física o moral, que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente extranjero respecto de actividades empresariales, aun cuando no tenga existencias en nuestro país, se presume que existe establecimiento permanente o base fija, independientemente de que tenga o no un lugar de negocios en territorio nacional, y esté en alguno de los siguientes supuestos:

- a) Ejercer poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de actividades empresariales que no sean de las mencionadas en el artículo 3, que se refiere a los casos en donde no existe establecimiento permanente. También quedan incluidas en esta fracción la prestación de servicios personales independientes, excepto que se trate de poderes para celebrar contratos tendientes a la realización de actividades que tengan naturaleza previa o auxiliar.
- b) Tener existencia de bienes de mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- c) Asumir riesgos por cuenta del residente en el extranjero.



GENERALIDADES

- d) Actúe conforme a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- e) Ejercer actividades que económicamente corresponden a las del residente en el extranjero y no a las que le corresponderían de actuar de manera independiente.
- f) Tenga remuneraciones garantizadas independientemente del resultado de sus actividades.

Otra modalidad que se prevé para los establecimientos permanentes, es la relativa a los servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje de bienes inmuebles o por actividades de inspección relacionadas con los conceptos citados, siempre y cuando tales servicios tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no en un período de 12 meses.

Casos en que no existe establecimiento permanente

El artículo 3 de la LISR prevé diversas situaciones en que se considera que no existe establecimiento permanente refiriéndose a los siguientes conceptos:

- a. Utilización o mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes del residente en el extranjero. Es evidente que tal utilización no genera un acto o ingreso gravable, del que pudiera derivarse un efecto fiscal.



GENERALIDADES

- b. Conservación de existencias de residentes del extranjero a fin de almacenar o exhibir las mercancías o de que sean transformadas por otra persona. Es correcto que la simple conservación de las mercancías para exhibirlas sin llevar a cabo su venta en territorio nacional, no genera una operación fiscalmente afecta al gravamen.

En este segundo punto se refiere a las maquiladoras, las cuales reciben mercancías o bienes del extranjero, con el fin de llevar a cabo determinados procesos industriales de acabado, reparación o mantenimiento, las cuales posteriormente retornan al país de origen, sin que el extranjero lleve a cabo operaciones gravables en territorio nacional.

- c. La utilización de lugares de negocios con el único fin de comprar mercancías o de obtener información para el residente en el extranjero. Evidentemente las compras en territorio nacional, no pueden constituir una operación gravable, ya que no existe ingreso alguno.
- d. La utilización de lugares de negocios con el fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar, para el residente extranjero tales como propaganda, suministro de información, de investigación científica o de preparación para la colocación de préstamos y otras actividades similares.
- e. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito y la entrega de los mismos para su importación al país.



Base fija

A partir del año de 1992, se incorporó en la Ley⁴ la figura fiscal de la base fija, la cual conforme al artículo 1 fracción II de la Ley, se le reconoce como sujeto al pago del Impuesto Sobre la Renta, por los ingresos atribuibles a la misma.

El artículo 2 prevé que tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de asociaciones o sociedades civiles residentes en el extranjero, a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituyen bases fijas cualquier lugar en que se presten servicios de carácter científico, literario, artístico, educativo, pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

De las disposiciones anteriores se pueden derivar las siguientes conclusiones en materia de base fija:

- a. Debe existir un lugar físico para desarrollar las actividades que señala la Ley.
- b. Los servicios que se prevén están descritos en forma enunciativa y no limitativa por lo que pueden quedar comprendidos otros servicios de la misma naturaleza.
- c. Es necesario que los servicios se presten en forma independiente, por un residente en el extranjero y no en forma dependiente de un patrón, siendo

⁴ Ley de Impuesto Sobre la Renta



GENERALIDADES

- d. irrelevante el hecho de que los profesionistas estén o no asociados con otros para el desempeño de su actividad profesional.

- e. Por lo que hace al régimen fiscal atribuible a la base fija, es igual a la del establecimiento permanente, tratándose de sociedades o asociaciones civiles. Sin embargo si la base fija la integra una persona física, entonces causará el impuesto conforme al tratamiento de honorarios.



CAPÍTULO 2

LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN



2.1 ÁMBITO JURÍDICO

El artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁵ nos menciona que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio: en **Legislativo, Ejecutivo y Judicial**.

El Poder Judicial de la Federación ha determinado en función a su jerarquía que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la norma fundamental por lo que las disposiciones de los tratados internacionales que nuestro país celebre, deben estar de acuerdo a ésta.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, 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 deriva de que los compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y todas las autoridades se comprometen 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, siendo que por medio de su ratificación, obliga a las autoridades a su observancia.

Los países se han dado a la tarea de celebrar convenios impositivos para evitar la doble tributación. Estos convenios implican un acuerdo contractual de dos Estados

⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

los cuales ceden parte de su soberanía o limitan parte de ésta, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas acudir a realizar negocios en un país determinado.

El marco jurídico se divide en interno y externo; es interno cuando se observan sólo las disposiciones legales territoriales de los Estados Contratantes, sin necesidad de medir su efecto ante otras autoridades o bien, ante otras políticas impositivas extranjeras. El marco jurídico externo es aquel que toma en consideración que los acuerdos bilaterales a los que llegan las partes contratantes, se cumplan dentro de un ámbito universal y en el que claro está, participan estos Estados Contratantes.

Se hace referencia en primer lugar a las disposiciones legales de aplicación interna (México) ante el evento de la celebración de un convenio tributario.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que es facultad exclusiva y obligación del Presidente de la República, dirigir la política exterior y celebrar los tratados internacionales. Estos tratados de carácter internacional, deberán someterse a la aprobación del Senado de la República, mismo que analiza la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del despacho correspondiente rindan al Congreso de la Unión, además deberá, avocarse a aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión.

Debido a estos tratados se promulgó la Ley sobre la Celebración de Tratados y misma que tiene por objeto llevar a cabo éstos, así como los actos



interinstitucionales en el ámbito internacional. En base en esta Ley sobre la Celebración de Tratados, se permite al Presidente de la República otorgar plenos poderes con la finalidad de que una o varias personas representen a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de estos acuerdos. Sin embargo en virtud de que algunos tratadista se inclinan por señalar que la facultad que tiene el Presidente de la República para dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales no es delegable y por tanto estos convenios tributarios firmados por apoderados del Presidente deberán ser analizados con el fin de eliminar los vicios que en base a esta Ley se pudiera presentar.

Estos convenios deberán ser publicados en el Diario Oficial de la Federación y el plazo para su vigencia se ha iniciado adquiere obligatoriedad y por lo tanto se deberá observar.

En cuanto a los residentes en territorio nacional, éstos deben observar y aplicar las leyes internas y sólo cuando lleven a cabo actos con residentes del extranjero, deberán tomar en cuenta el convenio impositivo y siempre que el sujeto demuestre que se encuentra dentro de los supuestos que se señalan en éste.

En cuanto al ámbito internacional, los convenios tributarios deberán observar ciertos lineamientos de los cuales de dependen derechos y obligaciones para los Estados Contratantes.

El marco de legalidad se expresa a través del Decreto de Promulgación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, adoptada el 21 de Marzo de 1986 en la ciudad de Viena, Austria.

Este decreto hace referencia a que los supuestos que se desprenden de la Convención, son de observancia obligatoria en los tratados y por lo tanto se deben cumplir por los Estados contratantes.

El decreto de Promulgación de la Convención de Viena, es aplicable y sólo podrá ser invocado para ejercer un derecho o para que se cumpla una obligación, por los Estados que participen en un tratado y por las organizaciones internacionales y no por otros sujetos pasivos, como en materia fiscal serían los residentes y ciudadanos, los residentes en el extranjero, los establecimientos permanentes o las bases fijas.

Una vez que se ha enmarcado el ámbito jurídico tanto interno como externo y tomando en cuenta la importancia de la Ley sobre la Celebración de Tratados, como el Decreto de Promulgación de la Convención de Viena, a continuación se transcriben, con el fin de facilitar su consulta.

LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS

ARTÍCULO 1º. La presente ley tiene por objeto la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público. Los acuerdos interinstitucionales sólo



podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.

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

I. "Tratado": el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asume compromisos.

De conformidad con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el senado y serán

Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución.

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



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

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

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

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

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

VII. "Reserva": la declaración formulada al afirmar, ratificar, aceptar o adherirse a un tratado, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a los Estados Unidos Mexicanos.

VIII. "Organización Internacional": la persona jurídica creada de conformidad con el Derecho Internacional Público.



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

ARTÍCULO 3º. Corresponde al Presidente de la República otorgar Plenos Poderes.

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

Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.

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

ARTÍCULO 6º. La Secretaría de Relaciones Exteriores, sin afectar el ejercicio de las atribuciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, coordinará las acciones necesarias para la celebración de cualquier tratado y formulará una opinión acerca de la procedencia de suscribirlo y, cuando haya sido suscrito, lo inscribirá en el Registro correspondiente.

ARTÍCULO 7º. Las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal deberán mantener informada a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de cualquier acuerdo



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

interinstitucional que pretendan celebrar con otros órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales. La Secretaría deberá formular el dictamen correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, lo inscribirá en el Registro respectivo.

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

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

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

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

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



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

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

ARTÍCULO TRANSITORIO

ARTÍCULO ÚNICO. La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

2.2 LOS SUJETOS, EL OBJETO, LA BASE IMPOSITIVA Y LA TASA EN LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

Los Sujetos

Los sujetos en la materia interna al igual que en la materia fiscal internacional se clasifican en activos y en pasivos.



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

Son sujetos activos aquellos países que aceptan a través de un tratado tributario, y en base a un acuerdo de voluntades de carácter contractual, establecer los lineamientos que permitan determinar y mantener tasas de retención que sean semejantes.

Los sujetos activos son las autoridades fiscales de cada uno de los países que convinieron en el acto para evitar la doble tributación.

Los sujetos pasivos ante los Convenios para evitar la doble tributación, es posible señalar que son aquellos que detentan la característica de residentes en los Estados Contratantes.

Los sujetos pasivos residentes, podrá, ser tanto personas físicas como personas jurídicas y al detentar esta característica, se verán beneficiados en sus actuaciones en el Estado en el que obtienen un ingreso, siempre y cuando sean a su vez considerados residentes en el extranjero.

Los beneficios de un Convenio de doble tributación, se obtienen en el país donde los sujetos pasivos tienen la característica de residentes en el extranjero y demuestre dicha residencia en el país con el cual se ha celebrado este Convenio, ya que en el Estado en el que tienen su residencia fiscal se aplicará la ley doméstica.

En términos generales y para los efectos de los Convenios tributarios se consideran como residentes a cualquier persona que, bajo las leyes del Estado,



está sujeta a impuestos en virtud de su domicilio, residencia, sede de operación o cualquier otro criterio de carácter similar.

Los sujetos pasivos deberán acreditar su residencia fiscal en el Estado en el que se les considera como extranjeros y tan es así, que el Código Fiscal de la Federación en México, señala que: “ Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado”.

A continuación se hace referencia a los lineamientos que se deben seguir para obtener una constancia de residencia o en su caso una certificación de residencia. En caso de requerir una constancia de residencia a su vez señala: “Las personas residentes en México, de conformidad con el... Código Fiscal de la Federación, podrán acreditar su residencia fiscal para los efectos de solicitar que les sean aplicados los tratados internacionales celebrados por México, mediante la constancia que previa solicitud por escrito emita la autoridad mexicana, en la cual certificará que dicha persona presentó la declaración anual del ejercicio inmediato anterior conforme al régimen establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para los residentes en México.

Los contribuyente que en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no hayan estado obligados a presentar la declaración anual a que se refiere el párrafo anterior, podrán solicitar la expedición de la constancia antes mencionada, siempre que acompañen copia de su inscripción y de los avisos correspondientes que hayan presentado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes y, en



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

su caso, copia de la declaración del último ejercicio por el que hubiera presentado conforme al régimen que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta para los residentes en México.

La solicitud para obtener la constancia de residencia deberá presentarse ante la autoridad competente (Administración de Recaudación) y utilizando la forma oficial.

En cuanto a la certificación a que se hace referencia la Ley del Impuesto Sobre la Renta , indica, "...los contribuyentes, para acreditar su residencia fiscal en el país de que se trate, podrán hacerlo mediante la certificación expedida por la 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 impuesto sobre la renta, bajo el régimen aplicable a los residentes en el país de referencia.

Las certificaciones a que se refiere la presente regla, tendrán vigencia durante el año de calendario en que se expidan.

Los únicos que podrán beneficiarse de los lineamientos establecidos en los Convenios tributarios, son aquellos sujetos pasivos que puedan demostrar que son residentes de uno de los Estados Contratantes.

De acuerdo a nuestra legislación, se considera como establecimiento permanente a cualquier "...lugar de negocio en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente entre



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales."

También se otorga el tratamiento de establecimiento permanente a las bases fijas en el país de residentes en el extranjero, a través de las cuales se presten servicios personales independientes; asimismo esta característica se le otorga al residente en el extranjero que actúe en el país a través de una persona física, moral o base fija en relación con todas las actividades que se lleven a cabo para el residente en el extranjero, aun cuando no se tenga en territorio nacional un lugar de negocios o un lugar para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de actividades de éste en el país que no sean consideradas de aquellas que se encuentra excluidas.

Es importante aclarar la diferencia conceptual que prevalece entre sujeto pasivo por residencia en el extranjero y establecimiento permanente que adquiere la característica de sujeto pasivo en cualquier Estado Contratante.

Por sujeto pasivo residente del extranjero debemos considerar únicamente a las personas físicas y a los entes jurídicos que demuestren que son contribuyentes de alguno de los Estados Contratantes o sea, están dados de alta en los padrones fiscales y presentan sus declaraciones o informes sobre los ingresos que generan y los gastos o deducciones que efectúan. Esta característica los distingue como residentes del país donde cumplen en términos tributarios y al llevar a cabo operaciones en otro país que ha celebrado Convenio de doble imposición, reciben el calificativo de residentes del extranjero y tendrán derecho a los beneficios del



Convenio celebrado, en caso contrario, deberán pagar el gravamen de acuerdo a la ley fiscal que rija en el lugar donde se obtuvo el ingreso.

El concepto de establecimiento permanente es diferente al del residente, puesto que en este caso no se observa en primer lugar a la persona física o al ente jurídico, ya que lo que determina que se trate o no de un establecimiento permanente, es el acto económico en una transacción. Como acto económico debemos entender el llevar a cabo una operación empresarial que genere un ingreso por una actividad comercial industrial, agrícola, ganadera, silvícola o de pesca, dentro de un Estado Contratante o en cualquier otro país.

El Objeto

El objeto de los Convenios tributarios se debe dividir en tres grandes aspectos y conforme al orden de importancia que cada uno de ellos merece:

1. Control sobre el ingreso universal.
2. Equilibrio de las tasas impositivas de retención.
3. Equidad tributaria.

Es imposible lograr un control o simplemente contar con elementos que permitan detectar ingresos fuera de su país, si éstos a su vez no son manifestados por los contribuyentes.

Al no manifestarse los ingresos generados en otros países las autoridades hacendarias se tendrían que limitar a que el contribuyente efectuara gastos



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

superiores a los ingresos reportados y configurar a través de signos externos de riqueza un crédito fiscal. Sin embargo, si quien genera el ingreso no lo gasta en donde tiene su residencia, las autoridades se limitan en cuanto a sus facultades, en virtud de no contar con la posibilidad de obtener información sobre el comportamiento que lleva a cabo el contribuyente fuera de su territorio.

Con el fin de lograr y mantener un control impositivo sobre el ingreso universal, las autoridades fiscales de diversos países a través de sus propias estructuras legales se han encaminado a celebrar tratados que eviten la doble tributación. En base a estos Convenios los Estados Contratantes además de obligarse en actos estrictamente fiscales, se obligan también a intercambiar información sobre el comportamiento que realizan los residentes de los Estados Contratantes.

En cuanto al segundo numeral, es también objeto del Convenio tributario equilibrar las tasas de retención por los ingresos generados en uno de los países contratantes y por lo tanto, eliminar las consecuencias económicas que pudieran afectar la decisión para celebrar un negocio en un Estado determinado.

Por equilibrio de tasa de retención, debemos entender que tanto un Estado como el otro Estado Contratante llegan al acuerdo de señalar un porcentaje o un monto determinado de retención que en igualdad de circunstancias se aplique en ambos Estados.

El tercer numeral, la doble tributación se presenta cuando un sujeto pasivo residente de un Estado Contratante, paga más de una vez un impuesto por la generación de un ingreso.



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

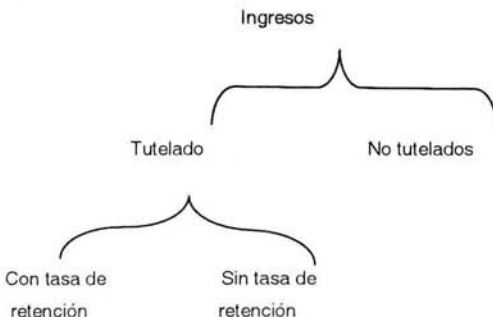
Diversos tratadistas han llevado a cabo estudios sobre lo que se debe entender por doble tributación y dentro de sus consideraciones se han señalado que se presenta ésta, cuando un sujeto pasivo paga el mismo impuesto dos veces en dos diferentes Estados por la generación del mismo ingreso.

Por lo anterior se deben presentar los siguientes supuestos para estar frente a un efecto de doble tributación:

- Que sea el mismo sujeto pasivo.
- Que sea por la misma generación o fuente del ingresos.
- Que se pague el mismo impuesto más de dos veces.

La Base Impositiva

Los Convenios tributarios hacen referencia en forma única a los ingresos que en base al acuerdo celebrado entre los Estados Contratantes, se encuentran o no tutelados dentro de su estructura y éstos se podrá, esquematizar en base al siguiente cuadro:





LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

Son ingresos tutelados, aquellos a los que el Convenio tributario se refiere en una forma precisa e individual, ya sea en el sentido de permitir al Estado Contratante que aplique una tasa de retención por los ingresos generados por el residente en el extranjero o no efectuar retención alguna.

Establecer cuál de los Estados Contratantes tiene derecho a la recaudación y por lo tanto el otro Estado Contratante tendrá la obligación de otorgar un crédito por el impuesto pagado por el residente en el extranjero.

Los ingresos no tutelados son aquellos que no se encuentran contemplados en una forma precisa e individual en los artículos del Convenio.

Tasa

En la estructura de los Convenios tributarios, sólo en algunos de sus artículos se establecen tasas de retención por los ingresos generados. Estas tasas por lo regular se expresan a través de un porcentaje que se aplica sobre el importe bruto del beneficio económico generado en el Estado Contratante y en el cual quien lo obtiene se considera como residente del extranjero.

Los porcentajes de las tasas podrán aumentar o disminuir en el transcurso del tiempo, lo que deberá estar previsto al momento de la firma del Convenio tributario.



La tasa de retención se aplica tanto a los sujetos que demuestran su residencia en el extranjero, como a las operaciones o entes que son considerados establecimientos permanentes o bases fijas.

2.3 NEUTRALIDAD FISCAL A TRAVÉS DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Los procedimientos fiscales al ser territoriales y no observar o mejor dicho no poder observar el comportamiento del sujeto pasivo más allá de su ámbito de aplicación, provocan a su vez que los sujetos estén obligados a pagar un impuesto dentro de cada territorio, lo que en su caso propicia la evasión o elusión de los impuestos, producto del encarecimiento fiscal al tener que acumular, manifestar y enterar el gravamen en más de una circunscripción.

El que un mismo sujeto pague dos o más veces un gravamen de la misma naturaleza, provoca lo que se ha denominado la doble o múltiple tributación que es precisamente, lo que en forma constante, los estados pretenden evitar o atenuar mediante diversos procedimientos que dan como resultado final un pago único del impuesto dejando a un lado el encarecimiento fiscal en la operación que se realice.

El sistema fiscal que obligue a pagar a un contribuyente que tenga su residencia en el país donde se aplica este sistema, un gravamen producto del castigo en la recuperación de impuestos pagados en el extranjero, rompe con la equidad tributaria al no permitir la neutralidad impositiva.



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

En las etapas de evolución de los sistemas fiscales se ha demostrado que la mejor alternativa para evitar estos impactos económicos en los contribuyentes, que provocan la inequidad y afectan la neutralidad, es la celebración de Convenios de doble tributación.

Los Convenios representan el acuerdo sobre diversos derechos y obligaciones a los que deberán sujetarse los Estados Contratantes, tienen como finalidad delimitar los actos de imposición y establecer cuál de ellos deberá exigir el pago del crédito fiscal. Así en la celebración de los Convenios tributarios, la aceptación de cobrar y la renuncia de dejar de actuar, implica la neutralidad fiscal internacional en una transacción determinada. Por este motivo no es posible aseverar que por el hecho de que un Estado Contratante celebre un Convenio de doble tributación va a incrementar su recaudación, ya que ésta decrecerá al renunciar a gravar con su impuesto territorial una operación que surte efecto a nivel internacional.

La cantidad enterada en el extranjero puede ser recuperada para evitar la doble o múltiple tributación en el otro Estado Contratante a través del procedimiento de acreditamiento o por medio de calificarlo como gasto necesario y por lo tanto hacerlo deducible, sin embargo, en ambos casos se requiere que la legislación doméstica permita cualquiera o ambos procedimientos.

Bajo el principio de acreditamiento, el impuesto pagado en el extranjero puede tener las siguientes alternativas⁶:

⁶ Bettinger Barrios Herbert, 2002



- a). Considerarse como un crédito que se deberá disminuir del impuesto que se determine en el país donde el sujeto pasivo tiene su residencia.

- b). Tratarse parcialmente como acreditable y se disminuya del impuesto que se determine en el país donde el sujeto pasivo tiene su residencia.

- c). Resultar no acreditable y por lo tanto, el sujeto pasivo pague el monto total del gravamen que se determine en el país donde sea residente.

En los supuestos a que se refieren los incisos a) y b) se pueden presentar los siguientes casos, cuando el monto del impuesto acreditable sea superior al que se deba pagar en el país de residencia del sujeto pasivo:

- 1. Que el monto restante sea recuperado en otro ciclo fiscal en forma histórica o actualizada.

- 2. Que el monto restante ya no sea recuperado en otro ciclo fiscal.

- 3. Que el monto restante sea considerado como un gasto y por lo tanto deducible en ese o en el siguiente ciclo fiscal.

Por otro lado, cuando el monto del impuesto pagado en un Estado Contratante se recupere vía deducción, se pueden presentar las siguientes alternativas:

- a) Que la deducción elimine la responsabilidad fiscal en el Estado Contratante donde finalmente se deba pagar el impuesto.



LA IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS

b) Que la deducción resultante genere una pérdida en el Estado Contratante donde cumple finalmente y ésta se permita recuperar en otros ciclos fiscales a un valor histórico o actualizado.

c) Que la deducción por el impuesto pagado en otro Estado Contratante se recupere como una deducción parcial, determinando el porcentaje de esta recuperación, ya sea por la clase de empresa o por la calificación que se le dé al ingreso por el cual se pagó un impuesto en el otro Estado Contratante.

La neutralidad fiscal es importante a un nivel internacional, ya que en caso de no instrumentar políticas de recuperación de impuestos pagados en otros Estados Contratantes, propiciará como se mencionó, una evasión o elusión fiscal que afecta a los Estados Contratantes.

Finalmente cabe reiterar que los Convenios sobre doble tributación pretenden evitar que un mismo sujeto pague más de una vez un impuesto por la generación del ingreso. Esta finalidad debe perseguir además de la equidad impositiva internacional, que el sistema fiscal que se aplique en el país de donde es residente el sujeto pasivo que generó el ingreso en el extranjero, cuente con normas que permitan la neutralidad tributaria por medio de procedimientos que le otorguen el derecho de recuperar, vía el acreditamiento o la deducción, los impuestos enterados fuera del país donde cumple con sus obligaciones fiscales definitivas, o sea, donde acumula los ingresos y deduce los gastos que se generan en la totalidad de las operaciones llevadas a cabo dentro de un período determinado.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

CAPÍTULO 3

CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN



3.1 ESTRUCTURA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Los Convenios tributarios son el vehículo que refleja el acuerdo de voluntades de los Estados Contratantes, mismos que previamente utilizan para estos efectos el esquema de los modelos tributarios (ONU, OCDE, USA), como base de la negociación. Estos modelos tributarios se estructuran a través de cláusulas.

El acuerdo de voluntades reflejado en estas cláusulas, adquiere legalidad una vez que es aprobado por ambos Estados Contratantes y por lo tanto es de observancia obligatoria. De esta forma, los Convenios tributarios se estructuran bajo los postulados que las cláusulas contemplan⁷, como si se tratara de un acuerdo de voluntades expresado en un contrato.

Las cláusulas de los Convenios impositivos las debemos clasificar, en dos grandes rubros: los que agrupan y contemplan aspectos generales de situación fiscal y por el otro, la clasificación orientada a los ingresos que se tutelan a través de estos Convenios. Sin olvidar aquellas cláusulas que a su vez forman parte del apartado que corresponde al Protocolo.

Cabe señalar que las cláusulas que a continuación se analizan, se refieren en su contenido al modelo tributario que surge de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, mejor conocido como Modelo OCDE.

⁷ Bettinger Barrios Herbert, 2002



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

El empleo del término modelo no debe confundirse con el de tratado y Convenio. Modelo es la palabra adecuada para indicar que el documento ha sido preparado por un grupo de expertos con el fin de ser utilizado en Términos genéricos por los Estados Contratantes, y una vez que sufre adecuaciones individuales, el modelo pasa a ser el tratado a negociar y al aprobarse se le denomina convenio.

Las cláusulas contenidas en el Modelo OCDE son las siguientes: Personas Comprendidas, Impuestos Comprendidos, Definiciones Generales, Residentes, Establecimiento Permanente, Rendimientos Inmobiliarios, Beneficios Empresariales, Navegación Marítima, Interior y Aérea, Empresas Asociadas, Dividendos, Intereses, Cánones, Ganancias de Capital, Empleo, Participaciones de Consejeros, Artistas y Deportistas, Pensiones, Funciones Públicas, Estudiantes, Otras Rentas, Patrimonio, Método de Exención, Método de Imputación, No Discriminación, Procedimiento Amistoso, Intercambio de Información, Miembros de Misiones Diplomáticas y de Oficinas Consulares, Extensión Territorial, Entrada en Vigor y Denuncia.

Las cláusulas anteriores debemos agruparlas para su estudio en dos grandes rubros, correspondiendo al primero, los que hacen referencia a los aspectos generales como son: Personas Comprendidas, Impuestos Comprendidos, Definiciones Generales, Residente, Establecimiento Permanente, Empresas Asociadas, Método de Exención, Método de Imputación, No Discriminación, Procedimiento Amistoso, Intercambio de Información, Entrada en Vigor y Denuncia.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Como Personas Comprendidas debemos considerar que el modelo se aplica exclusivamente a los sujetos pasivos que bajo las leyes de los Estados Contratantes se consideran residentes de uno o ambos Estados, por lo que aquellos contribuyentes que no tengan este reconocimiento no tendrán derecho a exigir los beneficios del modelo.

En la cláusula de Impuestos Comprendidos, encontraremos el catálogo de los gravámenes sobre los cuales se aplica el modelo y por lo regular, éstos van orientados a los impuestos directos, como en el caso el impuesto sobre la renta.

La cláusula de Definiciones Generales, se refiere al alcance de los conceptos que se utilizan en los tratados tributarios, como por ejemplo la precisión del término persona, compañía, empresa de un Estado Contratante, entre otras. Estas Definiciones Generales es de carácter orientador.

La cláusula relativa a Residente se establecen los requisitos que debe tomar en cuenta un sujeto pasivo para considerarse residente de uno de los Estados Contratantes y de esta manera gozar de los beneficios que los tratados otorgan.

Por lo que corresponde a la cláusula de Establecimiento Permanente, se relaciona con la que hace referencia a las Personas Comprendidas. Implica que esta operación deba cumplir con todas las obligaciones fiscales que le corresponden a un ente jurídico constituido conforme a las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La cláusula que se refiere a Empresas Asociadas, regula las operaciones que entre personas Jurídicas vinculadas se celebran en los Estados Contratantes, con la finalidad de que las autoridades fiscales puedan estimar ingresos, cuando se demuestre que se llevan a cabo actos en lo que se castigan estos ingresos en beneficio de otro ente jurídico.

Respecto a la cláusula que se refiere al Método de Exención, en ésta se contemplan postulados que los Estados Contratantes deben observar cuando alguno de ellos por razones de política fiscal interna, libera del pago de impuestos a los ingresos generados en su circunscripción territorial y la forma de tratar el ingreso exento en el otro Estado Contratante.

El Método de Imputación por lo regular tiene como política la deducción del impuesto pagado o en su caso, el acreditamiento de éste contra el que corresponde pagar en el otro Estado Contratante.

De los Métodos De acreditamiento el que más beneficio representa al contribuyente es aquel que permite la recuperación del monto pagado, por medio de dejar de cubrir el impuesto que se determina en el otro Estado Contratante.

La cláusula de la No Discriminación refleja la limitante para los Estados Contratantes de imponer gravámenes diferentes o especiales a los residentes del otro Estado Contratante. Es decir, no se permite y por lo tanto se considerará violatorio del tratado tributario, si se impone un gravamen adicional a los residentes del otro Estado Contratante, que a su vez no corresponda observar a los sujetos pasivos del Estado Contratante que impone el gravamen.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La cláusula sobre Procedimiento Amistoso permite que cuando un contribuyente considere que las acciones de uno o de ambos Estados Contratantes son incongruentes con las cláusulas que contemplan en los tratados tributarios, tienen el derecho de presentar su caso a la autoridad fiscal del Estado donde se encuentra su residencia o ante aquella que corresponda a su nacionalidad.

La cláusula de Intercambio de Información, representa el apoyo documental para demostrar que un residente de cualesquiera de los Estados Contratantes ha generado ingresos que no han sido declarados.

La cláusula de Extensión Territorial establece la posibilidad de abarcar, además de la circunscripción del Estado Contratante, aquellas extensiones territoriales que le corresponden, como es el caso de los Estados Unidos de América que cuenta con Alaska, Puerto Rico, entre otras.

La cláusula de Entrada en Vigor y Denuncia, refleja la intención de los Estados Contratantes de iniciar la aplicación del modelo y en su caso, cuando concluye éste.

En el segundo grupo de cláusulas se encuentran aquéllas relacionadas con los ingresos que se generan y que a su vez son tutelados en los tratados tributarios.

Cabe señalar que los ingresos tutelados en los tratados, se subclasifican en ingresos directos e ingresos derivados.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Por lo que corresponde a los ingresos directos, debemos contemplar a los siguientes: Ingresos por Rendimientos Inmobiliarios, Beneficios Empresariales, Navegación Marítima, Interior y Aérea, dividendos; Intereses; Cánones; Ganancias del Capital; Servicios Personales Independientes y Servicios Personales Dependientes.

La cláusula que tutela a los ingresos por Rentas Inmobiliarias, en ésta se regulan los que obtiene el residente de un Estado Contratante por la explotación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante.

Por lo que se refiere a la cláusula de Beneficios Empresariales, ésta se encamina a determinar cuál de los Estados Contratantes tendrá derecho a gravar las utilidades del sujeto pasivo señalándose en principio, que serán objeto de imposición en el Estado Contratante donde las mismas se generen, a menos que el ente jurídico realice operaciones comerciales en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente ubicado en éste.

La cláusula referente a Navegación Marítima, Interior y Aérea determina que las utilidades que generen de la operación de embarcaciones o aeronaves en tráfico nacional, así como en la operación de embarcaciones dedicadas al transporte fluvial serán gravadas solamente en el Estado Contratante en el que se encuentra ubicado en el sitio real de administración de la empresa.

Por lo que corresponde a la cláusula que tutela a los Dividendos, se puntualiza que los pagados por una compañía que sea residente de uno de los Estados Contratantes a un residente del otro Estado Contratante, deberán ser gravados en



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

ese otro Estado. No obstante, los dividendos también podrán ser gravados en el Estado Contratante del cual se residente la compañía que los paga.

La cláusula referente a los Intereses, establece los lineamientos a los que se deberá, sujetar los Estados Contratantes, cuando residentes de uno de ellos efectúen pagos por este concepto a sujetos pasivos que se encuentran en el otro Estado Contratante.

Por lo que se refiere a la cláusula sobre Cánones, cuando éstas se originan en un Estado Contratante y se pagan a un residente del otro Estado Contratante, serán gravadas en ese otro Estado, si el residente fuera el beneficiario de éstas.

Al igual que en la cláusula de Dividendos e Intereses, la correspondiente a los Cánones establece un porcentaje de retención que será obligatorio para ambos Estados Contratantes, en forma independiente al que señalan las leyes internas de cada uno de los Estados.

El modelo al que nos hemos referido, contempla una cláusula referente a las Ganancias de Capital, considerando como tales aquellas que se obtienen por enajenación de bienes inmuebles, así como por la enajenación de bienes muebles.

En el primer caso las ganancias por la enajenación de los bienes inmuebles se gravan en el Estado Contratante donde se encuentran ubicados dichos bienes: en cuanto a la enajenación de bienes muebles las ganancias podrán ser gravadas en el Estado donde se obtengan éstas.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Las cláusulas que corresponden a Servicios Personales Independientes y Servicios Personales Dependientes parten del principio de que los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante con respecto a los servicios profesionales o subordinados se gravarán en el Estado donde se obtengan.

Tanto los Servicios Personales Independientes como los Dependientes, generan ingresos derivados. Se consideran ingresos derivados por servicios independientes los que obtienen los artistas y atletas, los estudiantes, los generados por los servicios gubernamentales, así como los que se obtienen a través de las pensiones.

Se consideran ingresos derivados por Servicios Personales Dependientes, los honorarios que se paguen a directores y aquellos que obtienen a su vez los artistas y los deportistas.

La cláusula referente a Artistas y Deportistas es aplicable tanto a los Servicios Personales Dependientes como Independientes, en virtud de que su naturaleza se determina con base en el instrumento contractual que se utilice.

Los ingresos por Pensiones y otras remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado Contratante serán gravadas únicamente en ese Estado.

Dentro del concepto de artista debemos considerar al teatro, cine, radio, televisión, así como al atleta, y los ingresos podrán ser gravados en el Estado Contratante donde se realicen las actividades personales.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La cláusula referente a Funciones Públicas establece los lineamientos que deberán seguir las remuneraciones que sean pagadas por un Estado Contratante, señalándose que el Estado que las paga tendrá el derecho de determinar la carga tributaria correspondiente.

En el caso de la cláusula referente a los Estudiantes, el modelo tributario es neutral siempre y cuando el ingreso que se obtenga en un Estado Contratante, no provenga de una actividad empresarial en ese Estado y que a su vez se trate de una remesa de dinero del sujeto pasivo para el cual trabaja en el otro Estado Contratante.

En cuanto a las Participaciones de Consejeros en principio se establece que tendrá derecho a determinar el gravamen el Estado Contratante donde sea residente la compañía que los pague, sin embargo, se podrá convenir que no obstante la residencia del pagador, la autoridad competente para fijar la carga fiscal sea aquélla en donde se encuentra el receptor de los ingresos.

Estas cláusulas expresan las voluntades de los Estados Contratantes para evitar la doble tributación y de esta forma, eliminar las barreras que obstaculicen a los contribuyentes en la toma de decisiones.

El apartado que corresponde al Protocolo no se configura a través de cláusulas, sino de disposiciones que los Estados Contratantes han considerado que deben formar parte integrante del Convenio tributario.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Las disposiciones que se encuentran en el Protocolo, pretenden aclarar las cláusulas que por su complejidad requieren una explicación más amplia de aquella que por limitación de política fiscal se puede vertir en las mismas cláusulas.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Estructura de los Tratados Tributarios

Aspectos generales	Ingresos tutelados	
	Directos	Derivados
-Personas comprendidas	-Ingresos por rendimientos inmobiliarios	
-Impuestos comprendidos		
-Definiciones generales	-Beneficios empresariales	
-Residencia	-Navegación marítima, interior y aérea	
-Establecimiento permanente	-Dividendos	
-Empresas asociadas	-Intereses	
-Método de exención	-Cánones	
-Método de imputación	-Ganancias del capital	
-No discriminación	-Servicios personales independientes:	
-Procedimiento amistoso		-Artistas y deportistas
-Intercambio de información		-Pensiones
		-Funciones públicas
-Extensión territorial		-Estudiantes
-Entrada en vigor	-Servicios personales dependientes	
-Denuncia		-Participaciones de consejeros
		-Artistas y deportistas



3.2 PRINCIPIOS RECTORES DE LOS MODELOS TRIBUTARIOS

Para conocer con precisión los alcances de los tratados tributarios es conveniente señalar que existen principios rectores que en términos generales son aceptados entre los países firmantes de los acuerdos, para eliminar o atenuar los efectos de la doble tributación.

Dentro de los principios más importantes y siguiendo el orden que ofrecen los modelos tributarios, debemos enumerar los siguientes:

1. Principio de Ahorro.
2. Principio de Fuerza de Atracción.
3. Principio de Punto de Origen.
4. Principio de Presencia Substancial.
5. Principio de Asistencia en el Cobro.
6. Principio de No Discriminación.
7. Principio de Procedimiento Amistoso.

1. Principio de ahorro

Este principio señala que los Estados Contratantes independientemente del Convenio, podrán aplicar de acuerdo con su Ley local, los impuestos que juzguen convenientemente a sus residentes, ciudadanos o ex ciudadanos, cuya pérdida de nacionalidad hubiere tenido como propósito la elusión de gravámenes territoriales.



2. Principio de fuerza de atracción

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

3. Principio de punto de origen

Tiene como finalidad, limitar los beneficios y otorgarlos exclusivamente a sujetos pasivos para los cuales se diseñó y que sean residentes del Estado Contratante o tienen nexos comerciales con otro Estado Contratante.

4. Principio de presencia substancial

El Principio de Presencia Substancial está relacionado con las características que los sujetos pasivos adquieren en el ámbito jurídico tributario a nivel internacional. Conforme al Modelo Americano, la residencia del sujeto pasivo se demuestra con documentación, además se deberá probar que el contribuyente lleva a cabo actos de comercio, de industria, entre otros, que tiene proveedores, una contabilidad, que es conocido por terceros o sea, que efectivamente actúa dentro de un marco general y desarrolla una actividad física y activa, no simplemente numérica o documental.

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América ha considerado y sostenido como criterio, que a fin de obtener los beneficios de un convenio tributario, el sujeto pasivo tiene una presencia substancial en el país o su residencia permanente, siempre que sus relaciones personales o económicas o en su caso su residencia habitual se encuentren en Estados Unidos de América y no en otro Estado.



5. Principio de asistencia en el cobro

El objeto que persigue el Principio de Asistencia en el Cobro, consiste en que cada Estado Contratante procure recaudar por cuenta del otro Estado, los impuestos de este otro Estado en la medida necesaria para que las exenciones o reducciones de impuestos previstos en este otro Estado por el Convenio sobre doble tributación celebrado, no beneficien a sujetos pasivos que no tengan derecho a los mismos.

La asistencia en el cobro debe acompañarse del Principio de Fuerza de Atracción y del Principio de Punto de origen, ya que es a través de estos dos principio, que dicha asistencia se debe solicitar al otro Estado Contratante de donde es residente, establecimiento permanente o base fija, el sujeto pasivo que se beneficia de un Convenio sin tener derecho a ello.

6. Principio de no discriminación

Este principio asegura la aplicación o no causación de impuestos para personas en condiciones similares y dispone, que un ciudadano de un Estado Contratante no puede estar sujeto a la imposición tributaria o requisitos relacionados en el otro Estado, que sean distintos o más gravosos que los gravámenes y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias.

Con base en lo anterior, un sujeto pasivo que tenga la calidad de ciudadano en un Estado Contratante recibe protección de acuerdo con este principio aun cuando no sea residente de ninguno de los Estados Contratantes. Así, por ejemplo, un ciudadano de los EUA que es residente de un tercer país tiene derecho, de acuerdo con éste, al mismo tratamiento fiscal en México que un ciudadano



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

mexicano residente en este tercer país. Sin embargo, un ciudadano de un Estado Contratante que esté sujeto a impuestos en ese Estado que no esté sujeto a impuestos en el primer Estado mencionado por sus ingresos en todo el mundo, no se encuentra en las mismas circunstancias.

7. Principio de procedimiento amistoso

Este principio establece los lineamientos que se deben contemplar, para que las autoridades competentes en los Estados Contratantes cooperen en forma mutua, con el ánimo de resolver las controversias que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de los artículos que forman parte de los Convenios para evitar la doble tributación.

Por lo regular este principio se observa cuando se suscitan actos o conductas que al no ser frecuentes, provocan por desconocimiento la causación de un doble gravamen o el cumplimiento en el pago de un impuesto que no fue previsto en el acuerdo para evitar la doble tributación.

3.3 REQUISITOS PARA TENER DERECHO A LOS BENEFICIOS QUE SE DESPRENDEN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR O IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

El sujeto pasivo debe cumplir con tres requisitos para tener derecho a los beneficios que se contemplan en los convenios impositivos y los cuales consisten en :



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

1. Acreditar que es residente del Estado con el que se haya celebrado un convenio para evitar la doble tributación.
2. Que demuestre que ha cumplido con las disposiciones que se desprenden del propio convenio para evitar la doble tributación.
3. Que ha cumplido con las disposiciones adjetivas internas en el Estado donde se generó el ingreso obtenido.

En relación al primer requisito en cuanto al acreditamiento de la residencia y con el fin de aclarar cuando un sujeto pasivo se considera residente, debemos atender tanto a la legislación interna como a las normas que fueron pactadas con otros Estados a través de los convenios para evitar la doble tributación. Se señala en términos del Código Fiscal de la Federación se considera que es residente en México, tanto la persona física como la persona jurídica, cuando:

La persona física:

- Que haya establecido su casa habitación en México, salvo que el año de calendario permanezca en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acredite haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- La residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

- Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el párrafo anterior.

La persona jurídica:

- Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

- Las asociaciones en participación, cuando el asociante sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento en México, cuando el contrato se hubiere celebrado de conformidad con las leyes mexicanas, o cuando la actividad de la asociación en participación se realice total o parcialmente en México.

Por otro lado y partiendo del ejemplo de que se trata de un residente del extranjero que viene a nuestro país y genera un ingreso, la mecánica que se debe seguir con el fin de que acredite su residencia y por lo tanto, desprender si tiene o no derecho a los beneficios del convenio para evitar la doble tributación, requerirá forzosamente que se analice en primer lugar, el convenio que se ha celebrado con el Estado extranjero y donde el sujeto pasivo se considera residente, para lo cual y para fines prácticos, se hace referencia a continuación al convenio firmado con los Estados Unidos de América, el cual establece que la expresión "residente de un Estado Contratante" en los términos de ese convenio fiscal, significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de administración principal, o cualquier



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

otro criterio de naturaleza análoga. O sea, estos extremos se deben cumplir para que en base al convenio tributario se considere al sujeto pasivo residente de los Estados Unidos de América o residente en México.

De conformidad a lo dispuesto en nuestra legislación interna y siguiendo la directriz que señala el convenio impositivo celebrado con los Estados Unidos de América y como se comentó, el Código Fiscal de la Federación establece que:

- La persona física, se considera residente en territorio nacional a toda aquella que establezca su casa habitación en nuestro país.
- Tener una permanencia de más de 183 días naturales consecutivos o no en un año de calendario.
- Acreditar con un comprobante que se tiene una casa habitación.
- Además que demuestre una afinidad fiscal que en nuestro sistema se demostraría obteniendo el Registro Federal de Contribuyentes.

Si el residente en el extranjero acredita su residencia en un Estado con el que México ha celebrado un convenio para evitar la doble tributación, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), así como el retenedor, deberá aplicar las disposiciones contempladas en el convenio celebrado.

En caso contrario, es decir, si el sujeto no acredita su residencia en un Estado con el que México haya celebrado un convenio para evitar la doble tributación o bien,



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

que acredite su residencia en una nación con la que no tenemos un convenio de esta naturaleza, el ingreso obtenido en nuestro país será objeto de tributación conforme a los extremos del Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En el caso, de que el residente en el extranjero adquiera la residencia en nuestro país, se le dejará de aplicar en principio el convenio tributario, así como el Título V, y deberá en su caso cumplir con el impuesto directo sobre la renta en los términos del Título II si es persona jurídica, establecimiento permanente o base fija. La persona física, por su parte deberá cumplir con sus obligaciones fiscales de conformidad con el Título IV de la misma Ley.

Por lo que corresponde al segundo de los requisitos de referencia nos menciona que la omisión en el cumplimiento de lo señalado en un convenio tributario ya sea por error, dolo o negligencia, sólo es posible corregirlo a través del procedimiento de Resolución de Controversias al que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

El procedimiento de Resolución de Controversias, es el instrumento legal para corregir el error o la omisión y lo que a su vez permite, que las autoridades fiscales acepten posteriormente que el sujeto pasivo se beneficie de los supuestos que se contemplan en un convenio para evitar la doble tributación.

Por lo que corresponde al tercero de los supuestos, debemos puntualizar lo siguiente: En la materia jurídica las normas pueden ser sustantivas y adjetivas. Las normas en lo particular son reglas de conducta cuyo fin es el cumplimiento del precepto legal. En esta forma, la conducta está trazada por ciertas normas que la vida social impone. Asimismo cuando se trata de normas jurídicas, se otorga el



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

calificativo de jurídico, comprendiendo dentro de su ámbito de aplicación, aquellas que son obligatorias, por sus disposiciones de Derecho. Las normas jurídicas se clasifican en religiosas, sociales, internacionales, estatales y locales. Por su extensión en escritas y consuetudinarias. Por la materia, según las diferentes ramas jurídicas. Por su carácter, compulsivo, de derecho estricto y de equidad. Por la eficacia, en imperativas, cuyo cumplimiento implica la nulidad y pena, imperfectas que no encuentran nulidad, ni pena en su desconocimiento o inobservancia.

Las normas sustantivas son aquellas que observan el fondo de una obligación a cargo de un sujeto o sea, disposiciones que rigen la conducta, su desarrollo, su consecuencia, mientras que la norma adjetiva se considera como aquella que se refiere al procedimiento que deben seguir las disposiciones jurídicas que garantizan o hacen efectivo el ejercicio del derecho y el cumplimiento de las obligaciones establecidas en las normas sustantivas que resultan aplicables a las partes que se involucran en diversas relaciones jurídicas.

Las normas adjetivas a su vez, son de carácter instrumental y cuyo objeto consiste en garantizar la eficacia de los derechos y obligaciones que nacen de las normas sustantivas. Estas normas adjetivas por lo tanto, no señalan por ejemplo lo que es justo, lo que es injusto, lo que debe hacerse, o lo que está permitido, sino que son aquellas disposiciones que se invocan para que se imparta la justicia o sea, su mecánica y dimensionamiento para que las normas sustantivas sean efectivas y reflejen en su aplicación un sentido de cumplimiento obligatorio.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Las normas adjetivas en materia impositiva son todas las disposiciones que hacen referencia al procedimiento y que en su configuración, no hacen alusión al sujeto, objeto, base o a la tarifa.

En materia fiscal internacional y con el fin, de que el sujeto pasivo se beneficie de lo señalado en los convenios tributarios, es necesario que además de acreditar su residencia en cualquiera de los Estados contratantes, cumpla con los supuestos normativos de dicho convenio, y asimismo no se debe de contemplar a las normas adjetivas internas.

3.4 PROCEDIMIENTOS QUE ELIMINAN LOS EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La doble tributación internacional puede surgir a partir de diversas causas.

Los siguientes tres efectos de doble tributación se derivan de conflictos en cuanto a la jurisdicción fiscal de los Estados donde se generan los ingresos.

- Conflicto de origen: Dos o más Estados tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente, debido a que argumentan que el origen corresponde a su jurisdicción.
- Conflicto de residencia: Dos o más Estados afirman que tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente porque el sujeto pasivo es residente en ellos. El contribuyente que es residente de dos Estados con frecuencia se le denomina "contribuyente con doble residencia".



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

- Conflicto de residencia y origen: Un Estado afirma que tiene el derecho de gravar los ingresos de un contribuyente originados en el extranjero porque el sujeto pasivo es residente de ese Estado y el otro Estado, afirma que tiene el mismo derecho de gravar los ingresos, ya que éstos se originaron dentro de su jurisdicción.

De estos tres efectos de doble tributación internacional, el que tiene más probabilidades de ocurrir si no existen medidas para atenuar la doble tributación es el que se provoca por conflictos de residencia y origen.

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

Los convenios para evitar la doble tributación, por lo general producen la desgravación de estos tres efectos de doble tributación internacional.

El Estado donde se originan los ingresos tiene prioridad para cobrar los impuestos, sobre el Estado donde reside el sujeto pasivo.

Existen tres métodos para evitar la doble tributación:

- Método de deducción
- Método de exención
- Método de crédito



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

<p>Método de deducción</p>	<p>Los Estados que utilizan el método de deducción, gravan a sus residentes sobre los ingresos generados en el extranjero y permiten a esos contribuyentes aprovechar una deducción por los impuestos pagados fuera de su Estado al momento de calcular el gravamen bajo el principio de ingreso universal</p>	<p>Si consideramos que ASA, es una sociedad extranjera y que X es residente del Estado A :</p> <p>Ingresos de ESA 100 Impuesto 20 Diferencia 80 ESA paga un dividendo de 20 A X del Estado A, que posee el 25% de las acciones de ESA 25 Impuesto / Ing del ext. 5 Diferencia 20</p>
<p>Método de exención</p>	<p>El Estado de residencia grava los ingresos originados en forma local y exenta de impuestos locales a los ingresos originados en el extranjero. El método de exención elimina completamente la doble tributación internacional por conflictos de origen o residencia, ya que solamente una autoridad fiscal es la que determina el gravamen. La exención de impuestos locales por ingresos generados en el extranjero, se aplica solamente si los ingresos están sujetos a gravamen por parte del otro Estado o sujetos a una tasa mínima de impuestos por parte del otro Estado.</p>	<p>Si consideramos que el Estado X aplica impuestos de:</p> <ul style="list-style-type: none"> -20% sobre los primeros 100,000 de ingresos -40% sobre los ingresos que exceden de 100,000 -H es un contribuyente del Estado X -y tiene ingresos originados localmente por 100,000 e ingresos en el extranjero, exentos por 100,000 -H pagaría impuestos de 20,000 (20% de 100,000), de acuerdo con un sistema de exención normal -De acuerdo con un sistema de exención progresivo, si todos sus ingresos ascienden a 200,000 -La tasa promedio sería de 30% $\{ ([100,000 \times 0.20] + [100,000 \times 0.40]) \text{ entre } 200,000 \}$ -El impuesto a pagar al Estado X sería aplicando la tasa del 30% a los ingresos originados localmente de 100,000, para cubrir un impuesto de 30,000
<p>Método de crédito</p>	<p>Los impuestos en el extranjero pagados por un contribuyente residente, por lo general reducen</p>	<p>Supongamos que X es residente del Estado Z que determina impuestos con una tasa de 40%.</p>



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

	<p>el impuesto local en la proporción de los pagados en otro Estado. Muchos Estados permiten que el impuesto sobre la renta en el extranjero que no pueda acreditarse en el año en curso (créditos por excedentes en los impuestos en el extranjero) se acrediten contra impuestos locales en ejercicios futuros.</p>	<p>En el primer año, X percibe ingresos originados en el extranjero de 1,000 y paga en el extranjero impuestos de 600. Se permite considerar a los impuestos como crédito contra los impuestos del Estado Z, de 40 y X tiene un crédito excedente de 200. En el segundo año, X percibe ingresos originados en el extranjero de 1,000 y paga en el extranjero impuestos de 250. Se permite un crédito de 400 (Los impuestos actuales en el extranjero, de 250, más 150 del crédito excedente trasladado del primer año. Entonces, X continúa teniendo un crédito excedente de 50 para utilizarse en ejercicios futuros.</p>
--	---	--



3.5 PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

En el año de 1997 el Sistema Fiscal Mexicano reconoce dentro de sus ordenamientos al procedimiento de resolución de controversias, mismos que a su vez se contempla en los tratados para evitar la doble tributación que nuestro país ha celebrado.

En el Código Fiscal de la Federación podemos encontrar el reconocimiento a ese procedimiento, en la parte que corresponde a los medios de defensa de carácter administrativo a los que el sujeto pasivo puede acudir para resolver sus controversias.

El sistema tributario interno señala como medios de defensa para resolver los conflictos con los contribuyentes, **al Recurso de Revocación**, mismo que es de carácter administrativo y que se presenta ante la propia autoridad que recauda los gravámenes, con el fin de que corrija su postura, ya sea otorgando la razón al sujeto pasivo, modificando parcialmente el resultado de su actuación o confirmando su decisión. Así mismo, como medio de defensa también se tiene **al Juicio Contencioso Administrativo**, al que se acude ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y finalmente el amparo ante el Poder Judicial.

Cabe señalar que el recurso de revocación es de carácter opcional o sea, que durante el desarrollo de su defensa, el contribuyente podrá optar por acudir al recurso o al juicio contencioso administrativo; que también se le conoce como **Juicio de Nulidad**. Si la opción se ejerce sobre el recurso de revocación, no se elimina la posibilidad de que se pueda acudir ante el Tribunal Federal de Justicia



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Fiscal y Administrativa o en su caso, ante la corte de amparo para el efecto de impugnar los actos de autoridad que se consideren contrarios o violatorios a los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, si se opta por el juicio o el amparo, no se podrá retroceder para interponer el recurso de revocación.

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

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

El procedimiento de resolución de controversias se contempla en los modelos tributarios, tanto en el de la ONU, como en el modelo OCDE así como en el Modelo de USA. En estos modelos el procedimiento de resolución de controversias se le conoce como el procedimiento de acuerdo mutuo y se encuentra contenido en el artículo 25 de cada uno de estos modelos.

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



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

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

El procedimiento de resolución de controversias previsto en los convenios para evitar la doble tributación en los que México es parte, se considera para efectos internos como optativo y podrá ser utilizado por los contribuyentes con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación.

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

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



CONCLUSIONES

En el presente trabajo se ha puesto de manifiesto que la autoridad fiscal como órgano recaudador de impuestos de cada uno de los gobiernos en el cual se realizan negociaciones o tratados comerciales, deben regirse por una serie de ordenamientos y normas jurídicas, las cuales permiten conservar el equilibrio entre dos o más estados, es decir, se debe realizar por medio de un convenio tributario, este acuerdo en el que los estados se comprometen a pagar o a desistir de ese impuesto (I. S. R.).

Los estados han jugado un papel importante, ya que al eliminar o reducir las barreras al comercio, han facilitado, la realización de más negociaciones, es por ello que además de conocer los beneficios que estos convenios tributarios manifiestan, se amplíen o mejoren los mercados internacionales.

Finalmente es importante señalar el hecho de que los profesionistas de la carrera de contaduría o personas en general tienen la obligación de conocer que es lo que ofrecen estos convenios tributarios para evitar la doble tributación internacional que pueden en algún momento utilizar, o bien para defender los intereses de las personas a quienes prestan sus servicios, ya que en la actualidad el mundo globalizado avanza a grandes pasos y por ello debemos esforzarnos y aprovechar las oportunidades que se ofrecen en diferentes países, sin tener que limitarse al propio, como sucedía hace tiempo.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

BIBLIOGRAFÍA

1. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. 2002. **Derecho Fiscal**. Editorial Themis. DF, México.
2. Betancourt Partida, Carlos Enrique. 2002. **El ABC de los Impuestos en México**. Editorial Ecafsa. DF, México.
3. Bettinger Barrios Herbert, 2002. **Doble Tributación**. Tomo I, II Editorial Isef, DF, México.
4. Chapoy Bonifaz Dolores Beatriz. 2000. **Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional**. UNAM. DF, México.
5. Universidad Autónoma Metropolitana. 2003. **Globalización y desarrollo alternativas de la economía mexicana**. DF, México.
6. Hernández Ramírez, Laura y Witker Velásquez, Jorge. 2001. **Régimen Jurídico del Comercio Exterior en México**. Universidad Nacional Autónoma de México. DF, México.
7. Hochman, Elena. 2002. **Técnicas de investigación documental**. DF, México.
8. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., 2001. **Entorno Fiscal de la apertura económica A. C.**, DF, México.



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

9. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., 2001. **Implicaciones Fiscales de las Operaciones Internacionales**. DF, México.
10. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., 2002, **Tratados para evitar la doble imposición**. DF, México.
11. Martín Granados, Ma. Antonieta. 2003. **Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo Personas Morales y Personas Físicas**. Editorial Ecafsa. DF, México.
12. Schmelkes, Corina. 2002. **Manual para la presentación de anteproyectos e informes de investigación (Tesis)**. Programas educativos. DF, México.

INTERNET

http://www.legalinfo-panama.com/articulos_27b.htm

http://www.goodrichriquelme.com/e_cfiscales/convdoblet.pdf

http://www.kpmg.com.mx/publicaciones/tax_boletin/pdf/2003/pdf_It03/b_t-l_tax_6.pdf

<http://www.sat.gob.mx>



CONOCIENDO LOS CONVENIOS PARA
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

LEYES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley Sobre la Celebración de Tratados

Ley Sobre Inversiones Extranjeras

ANEXO



ANEXO

SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES

DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, hechos en la Ciudad de México, el nueve de septiembre de dos mil dos.

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

VICENTE FOX QUESADA, PRESIDENTE DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, a sus habitantes, sabed:

El nueve de septiembre de dos mil dos, en la Ciudad de México, el Plenipotenciario de los Estados Unidos Mexicanos, debidamente autorizado para tal efecto, firmó ad referendum el Acuerdo para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo con el Gobierno de Australia, cuyo texto en español consta en la copia certificada adjunta.

El Convenio mencionado fue aprobado por la Cámara de Senadores del Honorable Congreso de la Unión, el siete de octubre de dos mil tres, según decreto publicado en el **Diario Oficial de la Federación** del treinta de diciembre del propio año.

Las notificaciones a que se refiere el artículo 27 del Acuerdo, se efectuaron en la ciudad de Canberra, Australia, el nueve de diciembre de dos mil tres y en la Ciudad de México, el treinta y uno de diciembre del propio año.

Por lo tanto, para su debida observancia, en cumplimiento de lo dispuesto en la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgo el presente Decreto, en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, el quince de enero de dos mil cuatro.- **Vicente Fox Quesada**.- Rúbrica.- El Secretario del Despacho de Relaciones Exteriores, **Luis Ernesto Derbez Bautista**.- Rúbrica.

JUAN MANUEL GOMEZ ROBLEDO, CONSULTOR JURIDICO DE LA SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES,

CERTIFICA:

Que en los archivos de esta Secretaría obra el original correspondiente a México del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, hechos en la Ciudad de México, el nueve de septiembre de dos mil dos, cuyo texto en español es el siguiente:

ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE AUSTRALIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia, deseando concluir un Acuerdo para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, que en lo sucesivo se denominará el "Acuerdo",

Han acordado lo siguiente:

ARTICULO 1

AMBITO SUBJETIVO

El presente Acuerdo se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

ARTICULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. Los impuestos existentes a los que se aplica el presente Acuerdo son:

(a) en México:

el impuesto sobre la renta federal;

(b) en Australia:

el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta derivada de recursos, respecto de proyectos en el exterior relacionados con la exploración o explotación de recursos petroleros, establecido de conformidad con la legislación federal de Australia.

2. El presente Acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan de conformidad con la legislación federal de México y la legislación federal de Australia, con posterioridad a la fecha de firma del presente Acuerdo y que se añadan a los actuales o les sustituyan.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en la legislación de sus respectivos Estados relativas a los impuestos a los que se aplica el presente Acuerdo y su aplicación, dentro de un periodo razonable de tiempo después de efectuadas dichas modificaciones.

ARTICULO 3 DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Acuerdo, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:
- (a) el término "México" significa los Estados Unidos Mexicanos; empleado en un sentido geográfico, significa el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, comprendiendo las partes integrantes de la Federación, las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares adyacentes; las islas de Guadalupe y de Revillagigedo, la plataforma continental y el fondo marino y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales y las marítimas interiores y más allá de las mismas, las áreas sobre las cuales, de conformidad con el derecho internacional, México puede ejercer derechos soberanos de exploración y explotación de los recursos naturales del fondo marino, subsuelo y las aguas suprayacentes, y el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, en la extensión y bajo las condiciones establecidas por el derecho internacional;
 - (b) el término "Australia", empleado en un sentido geográfico, excluye todos los territorios externos distintos a:
 - (i) el Territorio de la Isla Norfolk;
 - (ii) el Territorio de la Isla de Christmas;
 - (iii) el Territorio de las Islas Cocos (Keeling);
 - (iv) el Territorio de las Islas Ashmore y Cartier;
 - (v) el Territorio de la Isla Heard y las Islas McDonald; y
 - (vi) el Territorio de las Islas Coral Sea,e incluye cualquier área adyacente a los límites territoriales de Australia (incluyendo los Territorios señalados en este inciso) respecto de la cual exista y esté en vigor una ley de Australia, consistente con el derecho internacional, relativa a la exploración o explotación de cualquiera de los recursos naturales del fondo marino y subsuelo de la plataforma continental;
 - (c) la expresión "impuesto mexicano" significa el impuesto establecido por México, siendo el impuesto respecto del cual el presente Acuerdo es aplicable por virtud del Artículo 2;
 - (d) la expresión "impuesto australiano" significa los impuestos establecidos por Australia, siendo los impuestos respecto de los cuales el presente Acuerdo es aplicable por virtud del Artículo 2;
 - (e) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere como sociedad o como persona jurídica para efectos impositivos;
 - (f) la expresión "autoridad competente" significa:
 - (i) en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
 - (ii) en el caso de Australia, el Comisionado de Impuestos o el representante autorizado del Comisionado;
 - (g) las expresiones "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan México o Australia, según lo requiera el contexto;
 - (h) 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;
 - (i) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave se explote únicamente desde un punto o entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;

- (j) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- (k) el término "impuesto" significa el impuesto mexicano o el impuesto australiano, según lo requiera el contexto, pero no incluye ninguna multa o recargo relacionados con estos impuestos, establecido de conformidad con la legislación de cualquier Estado Contratante.

2. Para la aplicación del presente Acuerdo en cualquier momento por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, tendrá el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos a los que se aplica el presente Acuerdo, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal de ese Estado sobre el significado otorgado a dicho término de conformidad con otras leyes de ese Estado.

ARTICULO 4 RESIDENTE

1. Para los efectos del presente Acuerdo, una persona es residente de un Estado Contratante si la persona es residente de ese Estado Contratante para efectos de su impuesto.

2. Una persona no es residente de un Estado Contratante, para efectos del presente Acuerdo, si la persona está sujeta a imposición en ese Estado exclusivamente por el ingreso que obtenga de fuentes situadas en ese Estado.

3. Una persona que en relación con cualquier ingreso sea una sociedad de personas, una sucesión, o un fideicomiso (distinta de una sociedad de personas, una sucesión o, un fideicomiso cuyo ingreso se encuentre exento de impuesto bajo la legislación de un Estado Contratante relativa a su impuesto), no se considerará como residente de un Estado Contratante, salvo en la medida en que el ingreso esté sujeto a imposición en ese Estado como ingreso de un residente de ese Estado, ya sea como ingreso de esa persona o como ingreso de un socio, asociado o beneficiario o, si ese ingreso se encuentra exento de impuesto en ese Estado, se deba exclusivamente a que está sujeto a imposición en el otro Estado.

4. Cuando en virtud de las disposiciones precedentes del presente Artículo, una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se determinará de conformidad con las siguientes reglas:

- (a) la persona será considerada residente solamente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición;
- (b) si la persona tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados Contratantes, o en ninguno de ellos, la persona sólo se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones económicas y personales más estrechas. Para efectos de este inciso, la ciudadanía o nacionalidad de una persona física de uno de los Estados Contratantes constituirá un factor para determinar el grado de relaciones personales y económicas que mantenga con ese Estado Contratante.

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

ARTICULO 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. Para los efectos del presente Acuerdo, el término "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. El término "establecimiento permanente" incluye:

- (a) una sede de dirección;
- (b) una sucursal;
- (c) una oficina;
- (d) una fábrica;
- (e) un taller;
- (f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; y
- (g) una propiedad agrícola, pastoral o silvícola.

3. Se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante y que desarrolla actividades empresariales a través de dicho establecimiento permanente, si tiene una obra, un proyecto de construcción o instalación en ese Estado o, desarrolla una actividad de supervisión o consultoría relacionada con los mismos, cuya duración sea superior a 6 meses.

4. Se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante y que desarrolla actividades empresariales a través de dicho establecimiento permanente si:

- (a) utiliza equipo pesado en ese Estado por, para, o bajo un contrato con la empresa; o
- (b) una persona manufactura o procesa en ese Estado para la empresa, bienes o mercancía pertenecientes a la empresa.

5. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente por el solo hecho de:

- (a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exhibir o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; o
- (b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exhibirlas o entregarlas; o
- (c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; o
- (d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recopilar información, para la empresa; o
- (e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, o realizar investigaciones científicas o para desarrollar actividades similares, que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa; o
- (f) el mantenimiento en México de una oficina de representación de un banco cuando las actividades de la oficina de representación se encuentren limitadas por la legislación de México, a actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar.

6. Una persona que actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- se considerará como establecimiento permanente de esa empresa en el Estado mencionado en primer lugar, si la persona ostenta y ejerce habitualmente en ese Estado poderes que la faculten para concluir contratos por cuenta de la empresa, respecto de todas las actividades que esa persona realice por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de dicha persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 5 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de dicho párrafo.

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

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

9. Los principios establecidos en los párrafos anteriores del presente Artículo serán aplicables, para efectos del párrafo 6 del Artículo 11 y párrafo 6 del Artículo 12 del presente Acuerdo, para determinar si existe un establecimiento permanente fuera de ambos Estados Contratantes, y para determinar si una empresa, que no sea una empresa de uno de los Estados Contratantes, tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante.

ARTICULO 6 RENTAS INMOBILIARIAS (BIENES RAICES)

1. Las rentas obtenidas de bienes inmuebles (bienes raíces) pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que estén situados los bienes inmuebles (bienes raíces).

2. En este Artículo, la expresión "bienes inmuebles (bienes raíces)":

- (a) en el caso de México, significa bienes inmuebles y tendrá el significado que le atribuya la legislación de México, y también comprenderá:
- (i) los accesorios de los bienes inmuebles;
 - (ii) el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas;
 - (iii) los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes inmuebles;
 - (iv) el usufructo de bienes inmuebles; y
 - (v) los derechos a percibir pagos variables o fijos, ya sea en consideración o respecto de la explotación de, o el derecho de explorar para o explotar, yacimientos minerales, de petróleo o gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.
- (b) En el caso de Australia, significa bienes raíces de conformidad con la legislación de Australia, y también comprenderá:
- (i) el arrendamiento de tierra y cualquier otra participación en o sobre la tierra, con mejoras o no, incluido el derecho de explorar yacimientos minerales, de petróleo, o de gas u otros recursos naturales, y el derecho a explotar esos depósitos o recursos; y
 - (ii) los derechos a percibir pagos variables o fijos, ya sea en consideración o respecto de la explotación de, o el derecho de explorar para o explotar, yacimientos minerales, de petróleo o gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.
3. Cualquier participación o derecho a los que se refiere el párrafo 2 se considerará situado donde se encuentre la tierra, los yacimientos minerales, de petróleo o gas, las canteras u otros recursos naturales, según sea el caso, o en donde se lleve a cabo la exploración.
4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas del uso directo, arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles (bienes raíces).
5. Las disposiciones de los párrafos 1, 3 y 4 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de bienes inmuebles (bienes raíces) de una empresa y a las rentas derivadas de bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

ARTICULO 7 BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza actividades empresariales de esa manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:
- (a) ese establecimiento permanente; o
 - (b) ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar a los bienes o mercancías vendidas a través de ese establecimiento permanente. Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el presente inciso (b), no serán sometidos a imposición en el otro Estado, si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a la obtención de un beneficio derivado del presente Acuerdo.
2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que razonablemente se esperaría que obtuviera de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente o con otra empresa con la que tratase.
3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos de la empresa, siendo gastos incurridos para la realización de los fines del establecimiento permanente (comprendidos los gastos de dirección y generales de administración así incurridos) y que serían deducibles si el establecimiento permanente fuera una entidad independiente que pagara dichos gastos, tanto si se efectúan en el Estado Contratante en que se encuentre el establecimiento permanente como en cualquier parte. No serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio de utilizar patentes u otros derechos, a título de comisión, por servicios específicos prestados, o por gestiones hechas, o, salvo en el caso de un banco, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

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

5. Cuando los beneficios comprendan ingresos o ganancias reguladas separadamente en otros Artículos del presente Acuerdo, las disposiciones de dichos Artículos no se afectarán por las disposiciones del presente Artículo.

6. Nada de lo previsto en el presente Artículo afectará la aplicación de cualquier ley de un Estado Contratante relativa al impuesto exigido sobre los beneficios derivados del seguro de no residentes, siempre que si la ley en vigor en cualquier Estado Contratante a la fecha de firma del presente Acuerdo, se modifique (de otra manera que respecto de aspectos menores sin que se afecte su carácter general), los Estados Contratantes se consultarán mutuamente, con miras a llegar a un acuerdo respecto de cualquier modificación a este párrafo que resulte apropiada. Para efectos de la aplicación del presente párrafo, se considerará que una empresa aseguradora de Australia tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en México, si cobra primas en México o si asegura contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al que se le aplique el párrafo 7 del artículo 5.

ARTICULO 8 BUQUES Y AERONAVES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. No obstante lo previsto en el párrafo 1, dichos beneficios podrán someterse a imposición en el otro Estado Contratante en la medida en que sean beneficios derivados, directa o indirectamente, de la explotación de buques o aeronaves limitada únicamente a lugares en ese otro Estado.

3. Los beneficios a los que se aplican las disposiciones de los párrafos 1 y 2, incluyen los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves derivados de la participación en un consorcio de servicio u otro acuerdo de participación de beneficios.

4. Para los efectos del presente Artículo, los beneficios derivados del transporte por buques o aeronaves de pasajeros, ganado, correo, bienes o mercancías, embarcados en un Estado Contratante y descargados en un lugar de ese Estado, se considerarán como beneficios de la explotación de buques o aeronaves limitada únicamente a lugares en dicho Estado.

ARTICULO 9 EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando:

- (a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante; o
- (b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

y en cualquier caso las condiciones que operan entre las dos empresas en sus relaciones comerciales o financieras, difieran de las que operarían o se esperaría que operaran entre empresas independientes, que traten entre sí de forma totalmente independiente, los beneficios que habrían sido obtenidos o se esperaría que sean obtenidos por una de las empresas, de no existir estas condiciones, y que por razón de dichas condiciones no se han obtenido, podrán incluirse en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando, por virtud de las disposiciones del párrafo 1 de este Artículo o del Punto (4) del Protocolo, un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y, someta a imposición en consecuencia, los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado y, los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido obtenidos o se esperaría que sean obtenidos por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones acordadas entre las dos empresas hubieran sido las que hubiesen operado o se esperaría que operasen entre empresas independientes que tratan entre sí de forma totalmente independiente, ese otro Estado procederá, de conformidad con las disposiciones del Artículo 24, a efectuar el ajuste correspondiente del monto del impuesto exigido en ese Estado sobre dichos beneficios, si está de acuerdo con el ajuste realizado por el Estado Contratante mencionado en primer lugar. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Acuerdo y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente en caso de ser necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 2, no se aplicarán en el caso de fraude.

**ARTICULO 10
DIVIDENDOS**

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante, tratándose de dividendos a los que un residente del otro Estado Contratante tiene derecho por ser el beneficiario efectivo, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero el impuesto así exigido no podrá exceder de:

- (a) 0 por ciento del importe bruto de los dividendos en la medida en que sean pagados con cargo a los beneficios que hayan sido sujetos a la tasa normal de impuesto societario, si el beneficiario efectivo de dichos dividendos es una sociedad (distinta a una sociedad de personas) propietaria directamente de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos; y
- (b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos, en la medida en que dichos dividendos no sean de los comprendidos en el inciso (a),

siempre que, si la legislación aplicable de cualquiera de los Estados Contratantes, a la fecha de la firma del presente Acuerdo se modifica de otra manera que respecto de aspectos menores, sin que se afecte su carácter general, los Estados Contratantes se consultarán mutuamente con miras a llegar a un acuerdo respecto de cualquier modificación a este párrafo que resulte apropiada.

3. Para efectos del párrafo 2, los beneficios han sido sujetos a la tasa normal de impuesto corporativo:

- (a) en México, en la medida en que los dividendos hayan sido pagados de la cuenta de utilidad fiscal neta; y
- (b) en Australia, en la medida en que los dividendos hayan sido "franqueados", de conformidad con su legislación relativa al impuesto.

4. Las disposiciones del párrafo 1 y del párrafo 2 no afectarán a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

5. El término "dividendos" en el presente Artículo significa los rendimientos de acciones y otros rendimientos asimilados a rendimientos de acciones por la legislación, relativa al impuesto, del Estado Contratante en el que la sociedad que los distribuye sea residente.

6. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si la persona beneficiaria efectiva de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza actividades empresariales en el otro Estado Contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y la participación con cargo a la que se pagan los dividendos está vinculada efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En este caso se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

7. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad -tratándose de dividendos cuyo beneficiario efectivo no sea residente del otro Estado Contratante- salvo en la medida en que la participación respecto de la cual dichos dividendos son pagados esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

**ARTICULO 11
INTERESES**

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante, tratándose de intereses a los que un residente del otro Estado Contratante tiene derecho por ser el beneficiario efectivo, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero el impuesto así exigido no podrá exceder de:

- (a) 10 por ciento del importe bruto de los intereses:

- (i) si el beneficiario efectivo es un banco o una sociedad de seguros; o
 - (ii) si se derivan de bonos y títulos que se negocian regular y substancialmente en un mercado de valores reconocido; o
 - (iii) pagados por bancos, salvo en los casos en que los incisos (i) y (ii) sean aplicables; o
 - (iv) pagados por el adquirente al enajenante de maquinaria y equipo en relación con una venta a crédito; y
- (b) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses derivados de la inversión en reservas internacionales por el Gobierno de uno de los Estados Contratantes, sus instituciones monetarias o un banco que realice funciones de banca central en ese Estado, estarán exentos de impuesto en el otro Estado Contratante.

4. El término "intereses" en el presente Artículo, incluye los intereses derivados de títulos de Gobierno o de bonos u obligaciones, con o sin garantías hipotecarias y con o sin el derecho a participar en los beneficios, intereses de cualquier otro tipo de endeudamiento, y cualquier otro ingreso que se asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo por la legislación, relativa al impuesto, del Estado Contratante de donde proceda el ingreso.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si la persona beneficiaria efectiva de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza actividades empresariales en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o, presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, y el endeudamiento que genera los intereses está vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En este caso se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando la persona que paga los intereses, sea o no una persona residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante o fuera de ambos Estados Contratantes un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y el establecimiento permanente o base fija asuman la carga de los intereses, éstos se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando, por virtud de una relación especial existente entre el deudor y la persona beneficiaria efectiva de los intereses, o de la que uno y otro mantengan con alguna otra persona, el importe de los intereses pagados exceda, por cualquier motivo, del importe que hubieran o se esperaría que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo se aplicarán solamente a este último importe. En este caso, la parte excedente del monto de intereses pagado continuará sujeto a imposición, de conformidad con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Acuerdo.

8. Las disposiciones del presente Artículo no se aplicarán cuando el endeudamiento respecto del cual se pagan los intereses se creó o asignó con el principal propósito de tomar ventaja de este Artículo y no por razones comerciales *bona fide*. En este caso, se aplicarán las disposiciones de la legislación interna del Estado Contratante del cual provienen los intereses.

ARTICULO 12 REGALIAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante, tratándose de regalías a las que un residente del otro Estado Contratante tiene derecho por ser el beneficiario efectivo, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de conformidad con la legislación de ese Estado, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

3. El término "regalías" en el presente Artículo significa pagos o créditos, ya sea periódicos o no, y de cualquier forma descritos o registrados, en la medida en que se realicen en consideración de:

- a) el uso o la concesión de uso de cualquier derecho de autor, patente, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, marca comercial o cualquier otro derecho o bien similar; o
- b) el uso o la concesión de uso de cualquier equipo industrial, comercial o científico; o

- c) el suministro de conocimientos o información científica, técnica, industrial o comercial; o
- d) el suministro de cualquier asistencia que sea accesoria y subsidiaria a, y que se proporcione con el fin de permitir la aplicación o el goce de, cualquier bien o derecho mencionado en el inciso (a), cualquier equipo mencionado en el inciso (b), o cualquier conocimiento o información mencionada en el inciso (c); o
- e) el uso o la concesión de uso de:
 - (i) películas cinematográficas; o
 - (ii) películas o cintas para uso en relación con la televisión; o
 - (iii) cintas para uso en relación con transmisiones de radio; o
- f) el permitir total o parcialmente el uso o suministro de cualquier bien o derecho a que se haga referencia en el presente párrafo.

4. El término "regalías" también incluye las rentas, beneficios o ganancias derivadas de la enajenación, intercambio u otra forma de disposición de cualquier bien o derecho descrito en este párrafo, en la medida en que los montos correspondientes a dicha enajenación, intercambio u otra forma de disposición, estén condicionados a la productividad, uso o disposición ulterior de dicho bien o derecho.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si la persona beneficiaria efectiva de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante del que proceden las regalías, actividades empresariales a través de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes a través de una base fija situada en ese otro Estado, y el bien o derecho por el que se pagan o acreditan las regalías esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En este caso se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

6. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando la persona que paga las regalías, sea o no una persona residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante o fuera de ambos Estados Contratantes, un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales la responsabilidad del pago de las regalías y la carga de las mismas sea soportada por el establecimiento permanente o base fija, dichas regalías se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o base fija.

7. Cuando, debido a una relación especial entre el deudor y la persona beneficiaria efectiva de las regalías, o de las que uno y otro mantengan con alguna otra persona, el importe de las regalías pagadas o acreditadas exceda, por cualquier motivo, del importe que hubieran o se esperaría que hubieran convenido el deudor y la persona con derecho a las mismas en ausencia de dicha relación, las disposiciones de este Artículo se aplicarán solamente a este último importe. En tal caso, el importe excedente de las regalías pagado o acreditado continuará sujeto a imposición, de conformidad con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Acuerdo.

8. Las disposiciones del presente Artículo no se aplicarán cuando los derechos o bienes respecto de los cuales se pagan o acreditan las regalías se crearon o asignaron con el propósito principal de tomar ventaja del presente Artículo y no por razones comerciales *bona fide*. En este caso, se aplicarán las disposiciones de la legislación interna del Estado Contratante de donde procedan las regalías.

ARTICULO 13 ENAJENACION DE BIENES

1. Las rentas, beneficios o ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de bienes inmuebles (bienes raíces) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las rentas, beneficios o ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de cualquier acción u otras participaciones similares en una sociedad, o de una participación de cualquier clase en una sociedad de personas, fideicomiso o cualquier otra entidad, cuyo valor de los activos de dicha entidad, sean o no detentados directa o indirectamente (incluso a través de una o más entidades interpuestas tales como por ejemplo, una cadena de sociedades), sea atribuible principalmente a bienes raíces situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las rentas, beneficios o ganancias derivadas de la enajenación de bienes, distintos a los bienes inmuebles (bienes raíces), que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o que pertenezcan a una base fija que un residente del Estado mencionado en primer lugar tenga a su disposición en el otro Estado para efectos de la prestación de servicios personales independientes, incluyendo las rentas, beneficios o ganancias derivadas de la enajenación de ese establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de esa base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

4. Las rentas, beneficios o ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes distintos a los bienes inmuebles (bienes raíces) afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, podrán someterse a imposición únicamente en el Estado Contratante del que sea residente la sociedad que enajena dichos buques, aeronaves o bienes.

5. Nada de lo dispuesto en el presente Acuerdo afecta la aplicación de la legislación de un Estado Contratante relativa a la imposición de ganancias de capital derivadas de la enajenación de cualquier bien (incluyendo acciones u otros derechos sobre una sociedad) distintos de aquéllos a las cuales le son aplicables las disposiciones del presente Artículo.

6. Para efectos del presente Artículo, el término "bienes inmuebles (bienes raíces)" tendrá el mismo significado que el establecido en el párrafo 2 del Artículo 6.

7. La situación de los bienes inmuebles (bienes raíces) se determinará, para efectos del presente Artículo, de conformidad con el párrafo 3 del Artículo 6.

8. Una persona física que opte, de conformidad con la legislación fiscal de un Estado Contratante, por diferir el impuesto sobre las rentas, beneficios o ganancias relacionadas con bienes que de otra forma estarían sujetos a imposición en ese Estado al momento en que la persona física deje de ser residente de ese Estado para efectos fiscales, estará, si la persona física es residente del otro Estado Contratante, sujeta a imposición sobre las rentas, beneficios o ganancias derivadas de la enajenación subsecuente de dichos bienes sólo en ese otro Estado Contratante.

ARTICULO 14

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. El ingreso obtenido por una persona física que sea residente de un Estado Contratante, respecto de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo puede someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, si dicha persona física:

- (a) tiene regularmente a su disposición una base fija en el otro Estado Contratante para efectos de desempeñar dichas actividades; o
- (b) está presente en el otro Estado por un periodo o periodos que excedan en total 183 días en cualquier periodo de doce meses que inicie o termine en el ejercicio fiscal o en el ejercicio del ingreso correspondiente, según sea el caso, en ese otro Estado, el ingreso podrá someterse a imposición en ese otro Estado, pero sólo en la medida en que dicho ingreso sea atribuible a servicios desarrollados desde esa base fija o en ese otro Estado durante dicho periodo o periodos.

2. La expresión "servicios profesionales" incluye servicios prestados en el ejercicio de actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como el ejercicio de actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores.

ARTICULO 15

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por una persona física residente de un Estado Contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce de esta forma, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por una persona física, residente de un Estado Contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- (a) el perceptor permanece en el otro Estado por un periodo o periodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier periodo de doce meses que inicie o termine en el ejercicio fiscal o en el año del ingreso correspondiente, según sea el caso; y

- (b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de un empleador que sea residente del Estado mencionado en primer lugar; y
- (c) las remuneraciones no son deducibles para efectos de la determinación de los beneficios gravables de un establecimiento permanente o base fija que el empleador tenga en ese otro Estado.

3. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTICULO 16 HONORARIOS DE CONSEJEROS

Los honorarios de consejeros y otros pagos similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en su capacidad como miembro de un consejo de administración y, en el caso de México, en su capacidad de "administrador" o "comisario", de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ARTICULO 17 ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, las rentas obtenidas por artistas (tales como actores de teatro, cine, radio o televisión o como músicos) y deportistas, del ejercicio de sus actividades personales como tales, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen dichas actividades. Las rentas a que se refiere este párrafo incluirán el ingreso derivado de cualquier actividad personal desarrollada en el otro Estado Contratante por dichas personas relacionadas con su reputación como artistas o deportistas.

2. Cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas personalmente por un artista o deportista y, en calidad del tal, se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, estas rentas, no obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

ARTICULO 18 PENSIONES Y ANUALIDADES

1. Las pensiones (incluidas las pensiones gubernamentales) y las anualidades pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. El término "anualidad" significa una suma determinada pagada periódicamente en fechas determinadas, durante la vida o durante un periodo de tiempo determinado o determinable, de conformidad con una obligación de realizar los pagos como contraprestación a una adecuada y total retribución en dinero o en su equivalente.

3. Cualquier pensión alimenticia u otros pagos de manutención similares provenientes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar.

ARTICULO 19 FUNCIONES PUBLICAS

1. Los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones o anualidades, pagadas por un Estado Contratante o una subdivisión política o una entidad local de ese Estado, a una persona física, por razón de servicios prestados en el desempeño de funciones gubernamentales, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, dichos salarios, sueldos y otras remuneraciones similares sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en ese otro Estado y el receptor es un residente de ese otro Estado que:

- (a) es ciudadano o nacional de ese Estado; o
- (b) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente con el propósito de prestar los servicios.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán a salarios, sueldos y otras remuneraciones similares pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por uno de los Estados Contratantes o subdivisión política o entidad local del mismo. En ese caso, lo dispuesto en los Artículos 15 o 16 se aplicará, según proceda.

**ARTICULO 20
ESTUDIANTES**

Los pagos que reciba un estudiante que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único propósito de proseguir sus estudios, estarán exentas de imposición en el Estado mencionado en primer lugar, siempre que se trate de pagos hechos al estudiante por personas que residan fuera del Estado mencionado en primer lugar, mismos que se destinen a cubrir los gastos de su manutención o estudios.

**ARTICULO 21
OTROS INGRESOS**

1. Los ingresos de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionados en los Artículos anteriores del presente Acuerdo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1, no se aplicará a los ingresos, excluidos los que se deriven de bienes inmuebles (bienes raíces), conforme se definen en el párrafo 2 del Artículo 6, obtenidos por un residente de un Estado Contratante, cuando dichos ingresos estén vinculados efectivamente con un establecimiento permanente o base fija ubicados en el otro Estado Contratante. En este caso, se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, los ingresos de un residente de un Estado Contratante no mencionados en los Artículos anteriores del presente Acuerdo, procedentes de fuentes en el otro Estado Contratante, pueden también someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

**ARTICULO 22
FUENTE DEL INGRESO**

1. Las rentas, beneficios o ganancias, obtenidas por un residente de un Estado Contratante que, de conformidad con uno o más de los Artículos 6 a 8 y 10 a 19, puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante se considerarán, para efectos de la legislación de ese otro Estado Contratante, relativa a su impuesto, como rentas provenientes de fuentes en ese otro Estado Contratante.

2. Las rentas, beneficios o ganancias, obtenidas por un residente de un Estado Contratante que, de conformidad con uno o más de los Artículos 6 a 8 y 10 a 19, puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante se considerarán, para efectos del Artículo 23 y de la legislación del Estado mencionado en primer lugar, relativa a su impuesto, como rentas provenientes de fuentes en el otro Estado Contratante.

**ARTICULO 23
METODOS PARA LA ELIMINACION DE LA DOBLE TRIBUTACION**

1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio de las limitaciones establecidas en la legislación de México, conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

- (a) el impuesto australiano pagado sobre el ingreso procedente de Australia, en un monto que no exceda del impuesto exigible en México sobre dicho ingreso; y
- (b) en el caso de una sociedad que sea propietaria de por lo menos el 10 por ciento del capital de una sociedad residente de Australia y de la cual, la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto australiano pagado por la sociedad que los distribuye, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

2. Sujeto a las disposiciones de la legislación de Australia vigentes a lo largo del tiempo, relativas a la posibilidad de acreditar contra el impuesto australiano, el impuesto pagado en un país distinto a Australia (que no afectará el principio general de este Artículo):

- (a) el impuesto mexicano pagado de conformidad con la legislación de México y con arreglo al presente Acuerdo, ya sea directamente o mediante deducción, respecto del ingreso obtenido por una persona residente de Australia, de fuentes situadas en México, podrá acreditarse contra el impuesto australiano exigible respecto de dicho ingreso; y
- (b) cuando una sociedad que sea residente de México y no sea residente de Australia para efectos del impuesto australiano pague un dividendo a una sociedad que es residente de Australia y que controla, directa o indirectamente, no menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad mencionada en primer lugar, el crédito referido en el inciso (a) deberá incluir el impuesto mexicano pagado por esa sociedad mencionada en primer lugar, respecto de aquella parte de sus beneficios con cargo a los cuales se paga el dividendo.

ARTICULO 24
PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para la persona una imposición que no esté conforme a las disposiciones del presente Acuerdo, la persona podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de dichos Estados, relativa a los impuestos a los que el presente Acuerdo se aplica, someter un caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que la persona sea residente. El caso deberá ser presentado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición que no se ajuste al presente Acuerdo.

2. 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 con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al presente Acuerdo, siempre que en el caso de México, la autoridad competente sea 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 México, lo que ocurra posteriormente. La solución a la que se llegue deberá ser implementada:

- (a) en el caso de México, dentro de los diez años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió haberse presentado la declaración en México, lo que ocurra posteriormente, o en un periodo mayor cuando lo permita la legislación interna de México;
- (b) en el caso de Australia, independientemente de cualquier límite de tiempo establecido en la legislación relativa a su impuesto.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver, de manera conjunta, las dificultades o dudas que surjan de la interpretación o aplicación del presente Acuerdo. También podrán consultarse respecto de casos no previstos en este Acuerdo.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí, a fin de dar efecto a las disposiciones de este Acuerdo.

5. Para los efectos del párrafo 3 del Artículo XXII (Consultas) del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, los Estados Contratantes, no obstante dicho párrafo, acuerdan que cualquier disputa entre ellos para determinar si una medida se encuentra dentro del ámbito del presente Acuerdo, puede ser presentada ante el Consejo del Comercio de Servicios, tal como lo estipula dicho párrafo, sólo con el consentimiento de ambos Estados Contratantes. Cualquier duda respecto de la interpretación de este párrafo se resolverá conforme al párrafo 3 de este Artículo, o, de no alcanzarse algún acuerdo bajo ese procedimiento, con arreglo a cualquier otro procedimiento acordado por ambos Estados Contratantes.

ARTICULO 25
INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar las disposiciones del presente Acuerdo, o de la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos a los que se aplica el presente Acuerdo, en la medida en que la imposición exigida por dicha legislación no sea contraria al presente Acuerdo. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será mantenida secreta en igual forma que la información obtenida con base en la legislación interna de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos a los que se aplica el presente Acuerdo, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines y podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- (a) adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación o práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante; o
- (b) suministrar información que no se pueda obtener de conformidad con la legislación o en el ejercicio de la práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante; o
- (c) suministrar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o suministrar información cuya revelación sea contraria al orden público.

ARTICULO 26
**FUNCIONARIOS DE MISIONES DIPLOMATICAS
Y OFICINAS CONSULARES**

Las disposiciones del presente Acuerdo no afectarán los privilegios fiscales de que disfruten los funcionarios de las misiones diplomáticas o funcionarios consulares de acuerdo con las normas generales del derecho internacional o, en virtud de las disposiciones de acuerdos internacionales especiales.

ARTICULO 27
ENTRADA EN VIGOR

Ambos Estados Contratantes se notificarán mutuamente por escrito, a través de la vía diplomática, el cumplimiento de sus respectivos procedimientos legales y constitucionales requeridos para la entrada en vigor del presente Acuerdo. El presente Acuerdo entrará en vigor en la fecha de la última notificación y a partir de ahí, el presente Acuerdo surtirá efectos:

- (a) respecto de los impuestos establecidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías), respecto de cantidades pagadas o acreditables a partir del primer día del segundo mes siguiente a la fecha en la que el presente Acuerdo entre en vigor, si el Acuerdo entre en vigor antes del 1 de julio de ese año; de lo contrario, el primer día de enero del año siguiente al año en el que el presente Acuerdo entre en vigor.
- (b) respecto de otros impuestos:
 - (i) en México, a partir del 1 de julio del año siguiente al de la entrada en vigor del presente Acuerdo;
 - (ii) en Australia, con relación a los ingresos, beneficios o ganancias de cualquier año del ingreso que comience a partir del 1 de julio del año de calendario siguiente al de la entrada en vigor del presente Acuerdo.

ARTICULO 28
TERMINACION

El presente Acuerdo permanecerá en vigor indefinidamente, sin embargo, cualquiera de los Estados Contratantes podrá, a partir o antes del 30 de junio de cualquier año de calendario que inicie con posterioridad a la expiración de un periodo de 5 años contado a partir de la fecha de entrada en vigor, dar aviso por escrito al otro Estado Contratante de la terminación, por la vía diplomática y, en ese caso, el presente Acuerdo dejará de surtir efectos:

- a) en México:
 - a partir del 1 de julio del año de calendario siguiente a aquél en que se realice la notificación;
- b) en Australia:
 - i) respecto de la retención de impuestos sobre la renta obtenida por un residente en el extranjero, en relación con las rentas obtenidas a partir del 1 de julio del año de calendario siguiente a aquél en que se realice la notificación;
 - ii) respecto de otro impuesto australiano relacionado con las rentas, beneficios o ganancias de cualquier año del ingreso que inicie a partir del 1 de julio del año de calendario siguiente a aquél en que se realice la notificación.

EN FE de lo cual los infrascritos, debidamente autorizados para tal efecto por sus respectivos Gobiernos, firman el presente Acuerdo.

HECHO en duplicado en la Ciudad de México, el día nueve de septiembre de 2002, en los idiomas español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos.- Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos: el Secretario de Hacienda y Crédito Público, **Francisco Gil Díaz**.- Rúbrica.- Por el Gobierno de Australia: el Tesorero, **Peter Costello**.- Rúbrica.

**PROTOCOLO DEL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
Y EL GOBIERNO DE AUSTRALIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR
LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA**

El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia,

Con motivo del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado el día de hoy en la Ciudad de México (en el presente Protocolo llamado "el Acuerdo"),

Han acordado, lo siguiente:

- (1) En relación con el párrafo 1 del Artículo 4,

El término "residente" también incluye a un Estado Contratante o una subdivisión política o entidad local del mismo.

- (2) En relación con el Artículo 7,

Se entiende que las rentas o ganancias atribuibles a un establecimiento permanente durante su existencia se someterán a imposición en el Estado Contratante en que se encuentre situado el establecimiento permanente, aun cuando los pagos sean diferidos hasta después de que dicho establecimiento permanente haya dejado de existir.

Asimismo, se entiende que:

- (a) cuando un residente de un Estado Contratante sea el beneficiario efectivo de una parte de los beneficios empresariales de una empresa, ya sea directamente o a través de uno o varios fideicomisos interpuestos, que sea explotada en el otro Estado Contratante por el fiduciario de un fideicomiso distinto de aquel que se considere como una sociedad para efectos impositivos; y
- (b) en relación con dicha empresa, ese fiduciario pudiera constituir, de conformidad con los principios establecidos en el Artículo 5, un establecimiento permanente en ese otro Estado, la empresa explotada por el fiduciario se considerará como una actividad empresarial desarrollada en el otro Estado por dicho residente a través de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y esa parte de los beneficios serán atribuidos a dicho establecimiento permanente.

Adicionalmente se entiende que nada de lo dispuesto en el Artículo 7 afectará la aplicación de cualquier ley de un Estado Contratante relacionada con la determinación de la obligación fiscal de una persona, incluyendo determinaciones en los casos en que la información disponible a la autoridad competente de ese Estado sea inadecuada para determinar los beneficios que se atribuirán a un establecimiento permanente, siempre que esa ley sea aplicable, en la medida en que sea factible hacerlo, consistentemente con los principios de este Artículo.

- (3) En relación con el párrafo 1 del Artículo 8,

Los beneficios a que se refiere el párrafo 1 no incluyen los beneficios derivados de la prestación del servicio de hospedaje o de una actividad de transporte, distinta a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional.

- (4) En relación con el Artículo 9,

Se entiende que ninguna disposición del Artículo 9 afectará la aplicación de cualquier ley de un Estado Contratante relacionada con la determinación de las obligaciones fiscales de una persona, incluyendo las determinaciones en los casos en que la información disponible a la autoridad competente de dicho Estado sea inadecuada para determinar los beneficios que serán atribuidos a una empresa, siempre que dicha ley sea aplicable en la medida en que sea factible hacerlo, consistentemente con los principios de este Artículo.

- (5) En relación con el párrafo 2 del Artículo 10,

Se entiende que nada de lo dispuesto en este párrafo afectará la tasa de impuesto aplicable a la sociedad que paga los dividendos en el Estado Contratante del que la sociedad sea residente por virtud de la distribución de dichos dividendos.

- (6) En relación con el párrafo 5 del Artículo 10,

Se entiende que la emisión de acciones de premio se encuentra incluida en el término "dividendos".

- (7) En relación con el párrafo 2 del Artículo 11,

- (a) El término "mercado de valores reconocido" significa:

- (i) en el caso de México, bolsas de valores debidamente autorizadas en términos de la Ley del Mercado de Valores del 2 de enero de 1975;
- (ii) en el caso de Australia, una bolsa de valores autorizada en términos de las leyes de Australia; y
- (iii) cualquier otra bolsa de valores acordada por las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

- (b) Las disposiciones de este párrafo no serán aplicables a los intereses obtenidos de un crédito respaldado. En este caso, el interés estará sujeto a imposición de conformidad con la legislación doméstica del Estado de donde provengan.

(8) En relación con el párrafo 6 del Artículo 11 y párrafo 6 del Artículo 12,

Se entiende que cuando un préstamo sea contratado por una empresa de un Estado Contratante y sólo parte de dicho préstamo sea atribuible a un establecimiento permanente o base fija de esa empresa en el otro Estado Contratante, o en caso de que se haya concluido un contrato por la empresa, por virtud del cual se hayan pagado regalías y sólo parte de dicho contrato es atribuible a ese establecimiento permanente o base fija, entonces sólo dicha parte del préstamo o del contrato se considerará como un endeudamiento o contrato vinculado con ese establecimiento permanente o base fija.

(9) En relación con el Artículo 12,

Se entiende que la definición de "regalías" incluye pagos o créditos, periódicos o no, descrito o calculados de cualquier forma, en la medida en que se hagan por:

- (a) la recepción de, o el derecho a recibir, imágenes visuales o sonidos, o ambas, transmitidas al público por medio de:
 - (i) satélite, o
 - (ii) cable, fibra óptica o tecnología similar, y
- (b) el uso en relación con la transmisión por televisión o radio, o el derecho a usar, en relación con la transmisión por televisión o radio, imágenes visuales o sonidos, o ambas, transmitidas por
 - (i) satélite, o
 - (ii) cable, fibra óptica o tecnología similar, y
- (c) el uso o el derecho a usar, parte o la totalidad de un espectro especificado en una licencia de espectro.

(10) En relación con el Artículo 14,

El Artículo 14 también se aplicará al ingreso obtenido por una sociedad residente de Australia por la prestación de servicios personales por medio de una base fija en México, de conformidad con el inciso (a) del párrafo 1. En este caso, la sociedad podrá calcular el impuesto sobre el ingreso derivado de dichos servicios en una base neta como si el ingreso fuera atribuible a un establecimiento permanente en México.

(11) En general,

- (a) Se entiende que el impuesto al activo exigido por México no se aplicará a los residentes de Australia que no se encuentren sujetos a imposición en términos de los Artículos 5 y 7 del Acuerdo, salvo por los activos a que se refieren los párrafos 3 y 4 del Artículo 12 que sean suministrados por dichos residentes a un residente de México. En el caso de los activos a que se refiere el párrafo 3 del Artículo 12, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un monto equivalente al impuesto sobre la renta que hubiera sido exigido, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana, sobre regalías pagadas, en lugar de la tasa señalada en el Artículo 12.
- (b) Si, en un Acuerdo para evitar la doble tributación celebrado posteriormente entre Australia y un tercer Estado, se incluye un artículo de No Discriminación, Australia deberá informar inmediatamente por escrito, por la vía diplomática, a México y deberá iniciar las negociaciones con México, con el fin de conceder el mismo tratamiento para México, que el otorgado a ese tercer Estado.
- (c) Si, un Acuerdo para evitar la doble imposición celebrado posteriormente entre Australia y un tercer Estado, establece que el Artículo sobre Intercambio de Información puede utilizarse para efectos de los impuestos al valor agregado exigidos por los Estados Contratantes, dicha cláusula automáticamente aplicará para los efectos del Acuerdo.

EN FE de lo cual los infrascritos, debidamente autorizados para tal efecto por sus respectivos Gobiernos, firman el presente Acuerdo.

HECHO en duplicado en la Ciudad de México, el día nueve de septiembre de 2002, en los idiomas español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos.- Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos: el Secretario de Hacienda y Crédito Público, **Francisco Gil Díaz**.- Rúbrica.- Por el Gobierno de Australia: el Tesorero, **Peter Costello**.- Rúbrica.

La presente es copia fiel y completa en español del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, hechos en la Ciudad de México, el nueve de septiembre de dos mil dos.

Extiendo la presente, en cuarenta páginas útiles, en la Ciudad de México, Distrito Federal, el doce de enero de dos mil cuatro, a fin de incorporarla al Decreto de Promulgación respectivo.- Conste.- Rúbrica.