



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

EFICACIA DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MEXICO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

IMAOKA HOJO LILLIAN SUMI





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.



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 2 de octubre del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante IMAOKA HOJYO LILLIAN SUMI, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EFICACIA DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MEXICO".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES. FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	III
CAPÍTULO I. DOBLE IMPOSICIÓN	1
A. CRITERIOS DE VINCULACIÓN	2
1. Criterios de vinculación personales	3
2. Criterios de vinculación reales	6
B. CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	11
C. CONCEPTO	12
D. EFECTOS NEGATIVOS	16
CAPÍTULO II. LEGISLACIÓN INTERNACIONAL	20
A. EVOLUCIÓN HISTÓRICA	20
B. MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE	27
1. Ámbito de aplicación	27
2. Definiciones	31
3. Distribución del poder tributario	33
4. Disposiciones especiales	39
C. MODELO DE CONVENIO DE LA ONU	46
1. Ámbito de aplicación	47
2. Definiciones	48
3. Distribución del poder tributario	50
4. Disposiciones especiales	57
D. CONVENIO MÉXICO – E.U.A.	61
1. Ámbito de aplicación	61
2. Definiciones	66
3. Distribución del poder tributario	68
4. Limitación de beneficios	86
5. Disposiciones especiales	88
E. ACUERDO MÉXICO – E.U.A. PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA	92

CAPÍTULO III. EFICACIA DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	96
A. MECANISMOS O MÉTODOS	96
B. LEGISLACIÓN INTERNA	99
C. EFICACIA	102
CAPITULO IV. CONCLUSIONES	107
BIBLIOGRAFÍA	111
APÉNDICE A	
MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO OCDE	115
APÉNDICE B	
CONVENIO MODELO SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE PAÍSES DESARROLLADOS Y PAÍSES EN DESARROLLO ONU	128
APÉNDICE C	
CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	143
APÉNDICE D	
ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EL INTERCAMBIO E INFORMACIÓN TRIBUTARIA	169

INTRODUCCIÓN

Con el desarrollo de las relaciones económicas internacionales durante el siglo XX, en particular en lo relativo a los flujos de capital, se hicieron cada vez más patentes las trabas que para ello suponía el ejercicio de varias potestades soberanas sobre un mismo contribuyente. Así, la doble imposición se convirtió en un problema que, al tiempo que aumentaba los costes de la inversión exterior, vulneraba varios principios de derecho universalmente reconocidos, primordialmente el de justicia tributaria.

Ante esto, y estrechamente ligado al desarrollo de organismos internacionales a partir del final de la Primera Guerra Mundial, se originaron un conjunto de esfuerzos para evitar dicha situación, lo que se traduce en una serie de Modelos de Convenio para evitar la doble imposición, donde se trata de definir conceptos, clarificar situaciones y establecer procedimientos que asienten unas bases sólidas para posteriores convenios intergubernamentales específicos. En este orden, los modelos vigentes actualmente son los de la ONU y la OCDE que, en especial este último, han servido para armonizar esfuerzos en la materia.

De la relación que este tipo de acuerdos tiene con el aumento de las relaciones económicas entre las naciones y de la forma en que se toman como referencia los anteriores modelos es caso ejemplar el Convenio entre México y EE.UU.

De ahí que en el plan de exposición de esta tesis partamos de la clarificación del campo conceptual para hacer una revisión de los Modelos existentes, tanto el de la OCDE como el de la ONU, encuadrándolos en la trayectoria de la legislación contra la doble imposición, para finalmente centrarnos en el Convenio y en su relación con la legislación interna mexicana como medio para contrastar la eficacia del mismo.

CAPITULO I. DOBLE IMPOSICIÓN

Antes de adentrarnos en el estudio de la doble imposición es necesario distinguir, por un lado, que se utilizarán indistintamente las denominaciones doble tributación y doble imposición; y, por otro, que son dos las formas que ésta puede adoptar, la jurídica y la económica.

En un sentido amplio, surge la doble imposición cuando un mismo o análogo impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y por el mismo periodo de tiempo. Si a esta situación se le añade un mismo sujeto pasivo se obtiene la doble tributación en sentido estricto.¹

Respecto a la distinción entre doble imposición jurídica y económica, dicha distinción radica en que la primera grava el mismo ingreso o renta en dos Estados, sobre el mismo sujeto pasivo, mientras que en la segunda tal identidad no se produce. De esta forma, Juan Peñalosa señala que la doble imposición jurídica ocurre cuando "... la renta (o patrimonio) sobre la que graviten los dos (o más) impuestos similares de los dos (o más) Estados haya sido obtenida por una sola persona, titular de la renta (o patrimonio). En el caso de la doble imposición económica, ésta se da sobre la misma renta (o patrimonio), pero cuando su titularidad no se detenta por la misma persona."²

De manera que para efectos de este trabajo, nos referiremos únicamente a la doble imposición o tributación jurídica, entendiendo ésta como la situación en la que existe un mismo sujeto pasivo y se superponen las potestades tributarias de dos o más Estados sobre un mismo objeto (ingreso o renta).

¹ MARTÍN, J.: *Derecho Tributario General*, Ed. de Palma, 2a. edición, Buenos Aires, 1995, p. 74.

² JUAN PEÑALOSA, J.: "La Doble Imposición Internacional. Convenios de Doble Imposición" en J. de la Villa et. al., *Relaciones Fiscales Internacionales*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pp. 61-62.

A. CRITERIOS DE VINCULACIÓN

Todo Estado soberano tiene la facultad de imponer tributos a sus gobernados. Dentro de esta potestad se encuentra la autoridad para establecer los factores o criterios que determinarán la sujeción de una persona a la legislación fiscal de dicho país, es decir, la forma en que aquélla queda vinculada a éste como sujeto pasivo en la relación tributaria.

Dichos factores constituyen los criterios de vinculación, entendiéndolos como aquellos elementos o circunstancias, de carácter objetivo o subjetivo, que al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral determinan la sujeción de ésta a la potestad tributaria de un determinado Estado.³

De esta forma, podemos encontrar criterios que atienden a las características del contribuyente y criterios que se basan en la naturaleza del ingreso o renta.

Siguiendo este esquema, Giuliani Fonrouge clasifica los criterios que determinan la potestad tributaria de la siguiente forma:

- Sujeción personal:
 - a) Nacionalidad
 - b) Residencia

- Sujeción económica:
 - a) Sede de negocios
 - b) Fuente.⁴

³ TRON, M.: *Régimen Fiscal de los Extranjeros en México*, Ed. Themis, 4a. edición, México D.F., 1994, pp. 77-78.

⁴ GIULIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero*, Ed. de Palma, 6a. edición, Buenos Aires, 1997, Vol. I, p. 404.

En este trabajo analizaremos la doble imposición haciendo uso tanto de los criterios de vinculación personales como de los económicos o reales.

1. Criterios de vinculación personales

Los criterios de vinculación personales se caracterizan por gravar todas las entradas de un sujeto, donde quiera que éstas se hayan obtenido. Esto es, que consideran las características o calidad del contribuyente en cuanto individuo y no al origen de su capital o renta. Dichas características son la nacionalidad y el domicilio o residencia.

a) Nacionalidad

De acuerdo a la definición de Niboyet, la nacionalidad es "... el vínculo político y jurídico que relaciona a un individuo con un Estado."⁵ En este sentido, consistiría en la pertenencia jurídica de una persona a la población constitutiva de un Estado.

Para nuestro trabajo es de suma importancia lo que señala Hugo B. Margáin: "... la nacionalidad, por sí sola, obliga a un sujeto al pago de impuestos al país al que pertenece, como una de las ligas de soberanía reconocida por el Derecho Internacional, obligación que no se pierde aun cuando el nacional no se encuentra en su país."⁶ Nuestra Constitución adopta este criterio al señalar en su artículo 31, fracción IV, que es obligación de los mexicanos "el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y

⁵ NIBOYET, J.: *Principios de Derecho Internacional Privado*, Ed. Instituto Editorial Reus, 2a. edición, Madrid, 1926, p. 77.

⁶ MARGÁIN, H.: *Tesis para evitar la Doble Tributación en el campo internacional en materia del Impuesto sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable*, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México D.F., 1956, p. 7.

Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

b) Domicilio / Residencia

Para efectos fiscales podemos encontrar la definición del domicilio en el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 10 señala:

"Se considera domicilio fiscal:

"I. Tratándose de personas físicas:

"a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre "el principal asiento de sus negocios.

"b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y "presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija "para el desempeño de sus actividades.

"c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus "actividades.

"II. En el caso de personas morales:

"a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la "administración principal del negocio.

"b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el "extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local

"en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen."

Por otra parte, este mismo ordenamiento señala a quienes se considera como residentes en el territorio nacional en su artículo 9:

"Se consideraran residentes en territorio nacional:

"I. A las siguientes personas físicas:

"a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

"b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

"II. 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.

"Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en el territorio nacional."

Al referirnos al domicilio como criterio de vinculación es importante señalar que la Constitución establece la obligación de pagar tributos en relación a la residencia, mas no al domicilio. Por lo que podemos suponer que ésta es la razón

por la cual la legislación fiscal considera la residencia para la determinación del sujeto pasivo cuando se trata de impuestos directos, como lo podemos ver en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala en su artículo 1o. que se encuentra obligada al pago de este impuesto toda persona física o moral que sea "residente en México respecto de todos sus ingresos cualesquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan."

En este sentido, "Para el Derecho tributario el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones."⁷ De lo anterior se desprende que si bien el domicilio fiscal determina el lugar donde el contribuyente deberá cumplir sus obligaciones fiscales formales no por ello origina el nacimiento de la relación tributaria ni, por ende, constituye un criterio de vinculación.

2. Criterios de vinculación reales

Los criterios de vinculación reales se caracterizan por gravar todos aquellos presupuestos de hecho que puedan considerarse realizados en el territorio del Estado, es decir, considera las rentas creadas y los bienes que se encuentran en el país sin tomar en cuenta la nacionalidad o domicilio de la persona.

⁷ DE LA GARZA, S.: *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, 7ª edición, México D.F., 1976, p. 537.

Al respecto, Giuliani Fonrouge atribuye la sujeción de los contribuyentes al lugar donde los diversos objetos imponibles estén realmente integrados en la economía del país.⁸

a) Fuente de riqueza

Como señala Manuel E. Tron, este criterio de vinculación implica "... la sujeción a la potestad tributaria de un Estado ya no por nacionalidad o residencia, sino por la obtención de ingresos que se generan, provienen o tienen su causa en hechos o actos jurídicos cuya ejecución o efectos tienen lugar en el territorio o bajo la soberanía de dicho Estado."⁹ Conforme a este criterio las personas deben sujetarse al pago de impuesto de un país determinado si en su territorio se originó el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes objeto del impuesto.

En este caso podríamos encontrar dos variantes: una, considerar que la fuente de riqueza se encuentra en el lugar donde se realiza el acto jurídico; otra, localizar tal fuente en el lugar donde este acto produce sus efectos.¹⁰

Al respecto, el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago de este impuesto cuando obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio mexicano, cuando tengan un establecimiento permanente en el país o cuando, teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a estos rubros.

⁸ GIULIANI FONROUGE, C., *op. cit.*, p. 403.

⁹ TRON, M., *op. cit.*, p. 80.

¹⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, R.: *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, 2ª edición, México D.F., 1995, p. 154.

b) Establecimiento permanente

Conforme al criterio de establecimiento permanente, un residente en el extranjero que tenga ingresos resultantes de actividades empresariales o servicios personales independientes, en un lugar fijo de negocios establecido en el territorio de un determinado Estado, podrá ver esos ingresos gravados por dicho Estado siempre y cuando sean rentas atribuibles al establecimiento permanente.

La expresión *establecimiento permanente* (*permanent establishment* o *établissement stable*) aparece ya en la primera Conferencia Fiscal Regional de la Liga de las Naciones en México (1940), pero el concepto fue precisado en la segunda Conferencia de México (1943) y en la de Londres (1946), estableciéndose estas dos condiciones como necesarias para poder identificarlo sin equívocos: la existencia de un lugar fijo de negocios en el país, y el hecho de que tenga carácter productivo, esto es, que contribuya a las ganancias de la empresa.

Nuestra legislación fiscal, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, adopta este criterio al establecer que estarán obligados al pago de este impuesto "los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente."

Este mismo ordenamiento, en su artículo 2º, señala lo que se considera establecimiento permanente y en qué casos es pertinente: "Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales."

Es importante señalar que esta definición sigue la señalada en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (1980). Dicha convención establece en sus puntos 1 y 2 del artículo 5 lo siguiente:

"1. A los efectos de la presente Convención, por 'establecimiento permanente' se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

"2. En particular, se considerarán establecimientos permanentes:

"a) Los centros administrativos;

"b) Las sucursales;

"c) Las oficinas;

"d) Las fábricas;

"e) Los talleres; y

"f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras y otros lugares de extracción de recursos naturales."

La Ley del Impuesto sobre la Renta, además, considera que hay establecimiento permanente de un residente en el extranjero, entre otros: cuando éste actúe mediante un fideicomiso y su fiduciario realice actividades en el país; cuando actúe a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre suyo; cuando realice actividades en el país mediante un agente independiente,

siempre y cuando éste no actúe en el marco ordinario de su actividad; cuando una empresa aseguradora residente en el extranjero perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona que no sea un agente independiente, excepto en el caso de reaseguro.

Este mismo ordenamiento, en su artículo 3o., señala, por el contrario, lo que no constituirá un establecimiento permanente:

"I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de "almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el "extranjero.

"II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías "pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o "exhibir bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

"III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar "bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

"IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar "actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el "extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de "investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de "otras actividades similares.

"V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el "extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su "importación al país."

B. CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Principalmente, podemos encontrar tres causas de la doble imposición.

En primer lugar lo que se califica como *diferencia de criterio jurisdiccional*, que se produce cuando los Estados involucrados no siguen el mismo factor de vinculación.¹¹

Flores Zavala se refiere a esta situación como *diferencia de principio*, que "... sucede cuando los Estados no siguen el mismo principio de sujeción, por ejemplo, una persona tiene su domicilio en un país extranjero y el país de su origen sigue, para la sujeción personal, el criterio de la nacionalidad y el otro, el del domicilio."¹²

Es decir, que en base a la soberanía fiscal de que gozan los Estados, cada uno de ellos puede adoptar el criterio de vinculación que considere más conveniente, pudiendo darse el caso de gravar un mismo elemento en razón a la aplicación de criterios personales o de criterios reales.

En segundo lugar, podemos encontrar el caso en que a pesar de que los diversos Estados involucrados hayan adoptado los mismos criterios, el conflicto surja por la diferente interpretación de los mismos. Por ejemplo, los países en cuestión pueden adoptar el criterio de residencia, pero cada uno de ellos considerar a ésta de forma distinta, lo cual se considera como *diferencia de interpretación*, que se da "Cuando dos o más Estados, que siguen nominalmente el mismo criterio, dan a éste distinta interpretación. Estos casos son más frecuentes cuando la imposición se funda en el domicilio o la residencia, que

¹¹ BORRÁS, A.: *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales*, Ed. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1974, p. 20.

¹² FLORES ZAVALA, E.: *Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, 32ª edición, México D.F., 1998, p. 331.

cuando se funda en la nacionalidad. Por ejemplo, una persona tiene su domicilio en un país y su residencia en otro. Los dos países fundan su derecho a gravar en el criterio del domicilio, pero el segundo entiende por domicilio lo que en realidad es residencia; habrá doble imposición.¹³

Por último, la doble tributación puede encontrar su causa en las diferencias prácticas que se originan a la hora en que cada Estado aplica sus leyes tributarias, a lo cual Flores Zavalá se refiere como *diferencia de aplicación*, que se presenta cuando las administraciones de dos Estados aprecian de modo diferente una misma situación de hecho, o cuando ciertas disposiciones prácticas de las dos legislaciones, especialmente las relativas a la fecha del nacimiento o expiración de la obligación fiscal, no están en armonía como, por ejemplo, puede suceder en casos de cambio de domicilio o de nacionalidad.¹⁴

En definitiva la doble imposición se puede dar por diferencias de principio, de interpretación o de aplicación.

C. CONCEPTO

En términos generales, podemos decir que nos referimos a doble imposición cuando un mismo sujeto pasivo paga un impuesto similar en diferentes Estados por la generación del mismo ingreso. Habitualmente, como es el caso de Bettinger Barrios, se entiende por doble tributación el pago de un mismo impuesto dos veces en dos diferentes Estados.¹⁵ Sin embargo, y a efectos aclaratorios, retomamos la definición de Romero del Prado, quien considera que "La doble imposición internacional no significa solamente abonar dos veces un mismo

¹³ FLORES ZAVALA, *op. cit.*, p.331.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ BETTINGER BARRIOS, H.: *Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación*, Ed. ISEF, 5a. edición, México D.F., 1997, p. 120.

impuesto o carga impositiva: dos veces una misma cantidad o monto en tal carácter, incidiendo sobre la misma materia imponible. Con aquella expresión comprendemos no sólo el pago doble, sino también triple, cuádruple, o bien, simplemente, una mayor cantidad sin alcanzar el duplo, como también se presenta dicho problema aunque no se trate de un mismo impuesto."¹⁶ No es, por tanto, tan sólo la simple duplicación del impuesto, sino toda carga tributaria que se repita, tantas veces como esto se dé, en un marco interestatal.

En el Modelo de Convenio de México y Londres, publicado por la Sociedad de Naciones en 1946, podemos encontrar la siguiente definición: "Hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal. La carga tributaria adicional puede deberse no sólo a diferencias de los criterios tributarios de los Estados afectados, sino al hecho de que dos o más jurisdicciones establezcan concurrentemente impuestos que tengan las mismas bases e incidencia sin tener en cuenta las reclamaciones de otras administraciones fiscales."

Dentro de esta misma concepción podemos encontrar la definición de Rinsche Núñez, para quien la doble imposición internacional surge cuando concurren dos o más potestades fiscales en la exacción a un mismo hecho imponible.¹⁷

Al analizar estas definiciones podemos extraer como un elemento indispensable de la doble tributación la concurrencia de la potestad tributaria de dos o más Estados soberanos, que tienen derecho a gravar un mismo hecho

¹⁶ Cit. por BORRÁS, A., *op. cit.*, p. 27.

¹⁷ RINSCHÉ NÚÑEZ, T.: *De la doble tributación internacional*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1970, p. 73.

imponible de acuerdo a los criterios de vinculación que adopte su legislación fiscal interna.

Otro elemento importante en la doble tributación es la existencia de un mismo presupuesto de hecho, como lo es una renta o un objeto determinado, dando lugar a obligaciones tributarias ante diferentes Estados. Por consiguiente, la doble imposición es el resultado de la coexistencia de dos o más cargas tributarias, por el mismo concepto, exigidas por ordenamientos jurídicos distintos, fruto de diversas soberanías fiscales que afectan a las mismas personas físicas o morales.¹⁸

En el mismo sentido, Margáin señala que la doble imposición se presenta cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente.¹⁹

Alegria Borrás reúne estos elementos definiendo la doble imposición internacional como: "... aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe durante un mismo período imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa."²⁰

De todas estas definiciones podemos concluir en algunos elementos necesarios para que se produzca la doble imposición:

- a) Concurrencia de dos o más potestades tributarias de Estados soberanos.

¹⁸ CUEVA, A. DE LA: *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, México D.F., 1999, p. 122.

¹⁹ MARGÁIN, H., *op. cit.*, p. 5.

²⁰ BORRÁS, A., *op. cit.*, p. 30.

- b) Un mismo sujeto pasivo.
- c) Un mismo o similar impuesto.
- d) Un mismo período impositivo.
- e) Un mismo hecho imponible.

Además de estos elementos, algunos autores consideran otros aspectos añadidos, como la acumulación de la carga tributaria y el gravamen de una misma generación o fuente del ingreso.

La noción se puede precisar desde dos puntos de vista:

1.- Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de Derecho de Gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.

2.- Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.²¹

Considerando estos elementos, una de las definiciones más acertadas aparece en las observaciones generales al Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio

²¹ BORRÁS, A., *op. cit.*, p. 28.

elaborado por el Comité Fiscal de la O.C.D.E. y publicado en 1963, para quien: "... puede definirse el fenómeno de la doble imposición internacional de una forma general como el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o más Estados, a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por un mismo período de tiempo."

En este estudio trabajaremos a partir de esta definición final.

D. EFECTOS NEGATIVOS

De lo antes expuesto se desprende que la doble imposición internacional equivale a la aplicación de un impuesto similar sobre un solo bien o hecho por parte de dos o más jurisdicciones en un mismo período de tiempo, lo cual genera las siguientes complicaciones.

Este fenómeno, en el contexto de la globalización, afecta directamente al desarrollo de las operaciones comerciales internacionales, y en particular supone un obstáculo para las posibilidades de crecimiento económico de los países en vías de desarrollo.

Igualmente, la doble o múltiple imposición internacional dificulta el flujo de las inversiones extranjeras tanto en la medida en que la certeza jurídica de los inversionistas se ve afectada, como en los incrementos que llega a provocar sobre los costos de la inversión.

Por otra parte, pone trabas a la movilidad de recursos económicos, así como al intercambio de conocimientos técnicos.

Asimismo, favorece la creación de fiscalidades paralelas y de refugios fiscales, lo que puede desembocar en un incremento en la evasión fiscal.

Lo anterior viene a significar, en definitiva, una carga fiscal excesiva e injusta para el contribuyente por la duplicidad de impuestos.

Dentro de nuestra legislación esta situación se traduce en una violación de la justicia tributaria, en tanto se ven afectados los principios de proporcionalidad y equidad, contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Esto se aprecia claramente al definir dichos principios. Así, Arrijo Vizcaino afirma que el principio de proporcionalidad significa "... que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido."²² Esto se relaciona de forma evidente con el principio de justicia de los impuestos que ya planteara Adam Smith, el cual expone que la obligación de los súbditos de cada Estado a contribuir al sostenimiento del gobierno debe darse en proporción a sus ingresos.

Igualmente, el anterior principio de justicia de los impuestos se relaciona directamente con el principio de equidad, entendido como "... la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazas de pago, etc."²³

²² ARRIOJA VIZCAINO, A.: *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, 14ª edición, México D.F., 1999, p. 257.

²³ *Ibid.*, p. 260.

Sobre este tema ya se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante Jurisprudencia localizada en el Informe 1985. Primera Parte. Pleno. Tesis 5, páginas 371 y 372, señalando que:

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

guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

Para concluir, en el momento en que un sujeto se ve obligado al pago del mismo impuesto dos o más veces, se ve afectado mediante un detrimento injusto sobre sus ingresos, y de esta forma se viola en su perjuicio el principio de proporcionalidad. Asimismo, este sujeto pasivo no recibe un trato de igualdad con respecto a otras personas que llevan a cabo el mismo hecho generador, lo cual viola el principio de equidad.

De esta forma, analizaremos los instrumentos que han surgido en el marco internacional para restablecer dichos principios en el ámbito de la doble imposición internacional.

CAPITULO II. LEGISLACIÓN INTERNACIONAL

A. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Dentro del estudio del fenómeno de la doble imposición internacional cabe destacar la inicial participación de la Sociedad de las Naciones, dado que desde su creación se preocupó por cuestiones financieras y fiscales, razón por la cual se creó el Comité Económico, Financiero y Fiscal el 27 de octubre de 1920. Entre sus primeras acciones está la realización de un estudio sobre la superposición de impuestos en el Imperio Británico y una nota sobre los efectos de dicha superposición sobre las inversiones en el extranjero en 1921, a petición de la Sección Financiera de la Comisión Económica y Financiera provisional de la Sociedad de las Naciones. En ese mismo año el Comité Financiero creó el Comité de Expertos Economistas que llevó a cabo estudios sobre las consecuencias económicas de la doble imposición, la posibilidad de formular principios generales en la materia y la utilidad de adoptar medidas unilaterales para evitar la doble imposición, así como la necesidad de convenios sobre esta cuestión.

Posteriormente, el Comité Financiero creó el Comité de Expertos Técnicos, que publicó su primer informe el 7 de febrero de 1925, donde se ocuparon de la clarificación de varios conceptos, en particular los relativos al domicilio fiscal, tanto para personas físicas como para personas jurídicas, concluyendo en la propuesta de varias resoluciones que servirían de base para la formulación de futuros modelos de convenios.

El 12 de abril de 1927 un Comité Ampliado de Expertos Técnicos formuló un informe en el que se elaboraron cuatro modelos de convenios: dos relativos a la evasión fiscal (el proyecto sobre asistencia administrativa en materia de impuestos y el proyecto de convenio sobre asistencia judicial en materia de

recaudación de impuestos) y dos sobre doble imposición (uno relativo a impuestos sobre la renta y otro a impuestos sucesorios). Como resultado de este trabajo el Consejo de la Sociedad de las Naciones convocó, a propuesta del Comité Financiero, una reunión de expertos gubernamentales, la cual se llevó a cabo en octubre de 1928, resultando en un informe donde se enfatiza la imposibilidad de elaborar un único convenio utilizable por todos los Estados, por lo que se presentaron una serie de modelos de convenios en los cuales no se utiliza un solo criterio de fuente o de domicilio, sino una mezcla de los distintos criterios utilizados por las diferentes legislaciones internas.

Finalmente, por resolución del 14 de diciembre de 1928, el Consejo de la Sociedad de las Naciones creó el Comité Fiscal, formado por diez miembros de nacionalidades distintas, nombrados por el Consejo, y dos miembros del Comité Financiero, con lo cual terminó la actuación de este último en la materia. De los trabajos efectuados en sesiones de este nuevo Comité destacan dos modelos de convenios multilaterales para evitar la doble imposición de determinadas rentas y un proyecto de convenio para evitar la doble imposición de rentas industriales y comerciales provenientes de empresas con establecimientos en otros países además del de su domicilio.

Posteriormente, y como consecuencia de estos esfuerzos se llevaron a cabo dos Conferencias Fiscales Regionales en México, en junio de 1940 y julio de 1943, de las cuales destaca el surgimiento, en la segunda, de tres subcomisiones que estudiaron las medidas para evitar la doble imposición en materia de renta y en materia de sucesiones, así como la elaboración de modelos de convenios con la pretensión de unificar criterios sobre convenios internacionales para evitar la doble imposición. En cuanto al modelo para evitar la doble imposición en materia de rentas, destaca en el mismo la propuesta del método de imputación en el país de residencia del contribuyente, señalando en su artículo XIII que:

"El Estado en el que el contribuyente tiene su domicilio fiscal conservará el derecho a imponer la totalidad de las rentas del contribuyente, ya hayan sido obtenidas en su territorio o en el del otro Estado contratante, pero deberá deducir del impuesto que perciba sobre la totalidad de las rentas la menor de las dos cantidades siguientes:

A) El impuesto percibido por el segundo Estado contratante sobre las rentas que son imponibles en su territorio, conforme a los artículos precedentes.

B) La suma que representa, por relación al total del impuesto que grave las rentas imponibles en los dos Estados, la misma proporción que las rentas imponibles en el otro Estado, por relación a la renta total."²⁴

En la sesión mixta de los Comités Económico y Financiero de 1943 se enfatiza que la finalidad de estos modelos sería el asegurar la reciprocidad y la equivalencia de sacrificios financieros que comporta, para cada Estado contratante, la supresión de la doble imposición, así como el equilibrio entre los derechos en materia fiscal del país del domicilio (exportador de capitales) y el de la fuente (importador de capitales).

En 1946 se llevó a cabo la décima reunión del Comité Fiscal en Londres, centrada en la cuestión de los dividendos e intereses, como consecuencia de la disparada situación de los Estados representados (importadores o exportadores de capital); estudiándose también la problemática de los impuestos sobre el capital y la riqueza.

La Organización de las Naciones Unidas recoge el legado de la Sociedad de las Naciones y sigue desarrollando trabajos en la materia, por medio del

²⁴ BORRÁS, A., *op. cit.*, p.117.

Consejo Económico y Social, el cual genera la Comisión Fiscal. Como resultado de sus labores se recomienda la firma de acuerdos para evitar la doble imposición, con la finalidad tanto de estimular el comercio internacional y las inversiones entre las naciones, como de fomentar el crecimiento económico de los países en vías de desarrollo, poniendo de relieve que el derecho de gravar las rentas pertenece al país de la fuente, debiéndose adoptar medidas para evitar la doble imposición en el país de residencia, así como la necesidad de que estas medidas se formalicen por medio de tratados bilaterales.

A partir de 1954 se suspende la actividad de la Comisión Fiscal y el estudio de la doble imposición pierde autonomía dentro de la Organización de las Naciones Unidas, ya que la preocupación primordial se traslada a qué reforma tributaria era la más conveniente para facilitar las inversiones en los países en vías de desarrollo.

Hay que esperar a 1967 para que surja el Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, que recomienda la adopción de medidas para evitar la doble imposición, con el ya conocido objetivo de favorecer las inversiones en los países en vías de desarrollo y que no sea el país más desarrollado quien grave unilateralmente las rentas procedentes de naciones en una posición económica internacional más débil.

Si desde 1954 el fin perseguido por los acuerdos fiscales había sido la eliminación de las barreras fiscales a la corriente internacional de comercio, inversión, personas o conocimientos técnicos, con la creación del Grupo Especial de Expertos el objetivo es la promoción directa de la corriente de capital hacia los países en vías de desarrollo y el fomento de la transmisión de tecnología, siendo su principal función el establecimiento de normas generales que faciliten la negociación de un acuerdo coherente con tales propósitos.

Las propuestas del grupo iban encaminadas bien a elaborar un nuevo modelo de convenio, basado totalmente en el principio de gravamen en la fuente, con sólo alguna excepción a favor del principio de gravamen en el lugar de residencia; o bien a modificar el modelo de la OCDE de 1963 en aquello que no resultara adaptable a las circunstancias particulares de los países participantes. Asimismo, es de señalarse que nuevamente se pone de relieve la idea de que la elaboración de dichos acuerdos, así como los mecanismos para evitar la doble imposición son un instrumento para promover la aceleración del crecimiento de las economías de los países en desarrollo.

De esta forma, acaba por ser de trascendental importancia el modelo de convenio que plantea la Organización de las Naciones Unidas en el año de 1980, el cual viene a proponer un significativo equilibrio entre los intereses de los países exportadores e importadores de capital y tecnología.

Por otra parte y en un camino paralelo, a partir de 1963 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (fundada en 1961) continua con los trabajos emprendidos por la Sociedad de Naciones, elaborando ininterrumpidamente un cuerpo de documentos que hoy en día son base para la mayoría de los convenios encaminados a evitar la doble imposición internacional. Así, el 1 de julio de 1963, surge el primer proyecto de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, en donde "... la preocupación fundamental radicaba en alcanzar un consenso internacional en el reparto del poder entre los Estados que distribuyera de forma aceptable el coste de eliminar la doble imposición y la articulación técnica de los métodos de supresión de la yuxtaposición de gravámenes que establecía el propio Convenio."²⁵

²⁵ CALDERÓN CARRERO, J.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. 39.

En virtud de la experiencia adquirida por los países miembros de la OCDE en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, de los cambios en los sistemas fiscales internos de cada país, del aumento de las relaciones fiscales internacionales y del desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial, así como de la aparición de nuevas formas de organización empresarial a nivel internacional, el Comité de Asuntos Fiscales se dedicó a la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo, la cual concluyó con la publicación en 1977 de un nuevo Modelo de Convenio con sus respectivos Comentarios.

Tanto los factores que condujeron a la revisión del Proyecto de Convenio de 1963, arriba mencionados, como el desarrollo de nuevas tecnologías y el incremento en los fenómenos de evasión y fraude fiscales, hicieron necesario actualizar y adaptar continuamente el Convenio Modelo de 1977, por lo que en 1991 el Comité de Asuntos Fiscales adoptó la idea de un Convenio Modelo dinámico que permitiera actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa²⁶. A partir de este modelo, en el que se constata la necesidad de remediar los fenómenos paralelos, como la evasión y el fraude fiscales a nivel interestatal, se desarrollan cláusulas entre las cuales se encuentran el intercambio de información y asistencia mutua entre administraciones fiscales y la regulación de los precios de transferencia entre empresas asociadas. Finalmente, el 23 de julio de 1992 la OCDE publicó su último Modelo de Convenio, cuyos comentarios fueron reformados el 31 de marzo de 1994, y que más adelante analizaremos con detenimiento.

Por último, cabe mencionar que existen diversas organizaciones privadas que han realizado estudios sobre la materia, como la Cámara Internacional de Comercio, el Instituto de Derecho Internacional, el Instituto Latinoamericano de

²⁶ *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, París, 1997, p.1-3.

Derecho Tributario y la Federación Interamericana de Abogados, entre otros. Sin embargo, y de manera evidente, es la obra realizada primero por la Sociedad de las Naciones y después por la ONU y la OCDE, por su trascendencia en el derecho internacional, la que ha marcado los ritmos de la lucha contra la doble imposición.

De los trabajos acumulados hasta los años 90 por la Sociedad de las Naciones, la ONU y la OCDE a través de distintos comités especializados se puede concluir que:

- Los organismos intergubernamentales han sido fundamentales como fuente secundaria de legislación en la materia y punto de encuentro entre las heterogéneas posturas estatales, lo que se traduce en modelos de convenio y principios generales sobre doble imposición, base primordial para todos los tratados internacionales que se firman hoy en día.

- Las diferentes situaciones nacionales han impedido el establecimiento de un único modelo de convenio, lo que implica la existencia de distintos mecanismos para resolver el problema de la doble imposición internacional.

- Las posturas de los organismos internacionales sobre el punto anterior no han sido homogéneas, de tal manera que la Sociedad de las Naciones y posteriormente la ONU han enfatizado la importancia del crecimiento económico de los países en vías de desarrollo, mientras que la OCDE ha defendido primordialmente los intereses de los países más desarrollados.

B. MODELO DE CONVENIO DE IMPUESTOS SOBRE INGRESOS Y SOBRE CAPITAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

A continuación analizaremos el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos de 1992, así como los Comentarios elaborados por el Comité Fiscal de dicha organización en virtud de que la mayoría de los países, miembros o no de la OCDE, que han concluido acuerdos sobre la materia lo han hecho bajo los parámetros establecidos por dicho modelo.

1. *Ámbito de aplicación*

a) El Modelo define su ámbito de aplicación en el Capítulo I, manteniendo el criterio de residencia para delimitar el ámbito subjetivo. En consecuencia, las cláusulas se aplicarán a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

El término *persona* incluye personas físicas, sociedades y toda aquella entidad que se considere como tal para efectos impositivos, es decir, se debe interpretar en un sentido amplio, como "... cualquier entidad, tanto de base personalista como de base capitalista, que haya sido designada como sujeto pasivo de un impuesto sobre la renta o el patrimonio por una norma tributaria."²⁷

Para poder estar incluido en el ámbito subjetivo, además de la cualidad de persona, es necesario ser residente de uno o de ambos Estados contratantes. A su vez, para poder afirmar que una persona (física o jurídica) es residente, el

²⁷ TOVILLAS MORÁN, J.: *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE 1992*, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1996, p. 44.

Modelo nos remite a la legislación tributaria de los Estados, la cual deberá determinar si la persona es sometida a impuesto por motivo de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga que implique una integración dentro del sistema económico y social de un Estado.²⁸ En ningún caso, se otorgará la condición de residente a aquellas personas sujetas a imposición en un Estado Contratante exclusivamente por el patrimonio que posean o por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en dicho Estado.

Por otra parte, en el supuesto de *doble residencia* de personas físicas de acuerdo con las legislaciones fiscales de los Estados, el Modelo propone criterios para poder resolver dicho conflicto. Estas reglas deben cumplir dos exigencias. En primer lugar, el criterio adoptado no debe plantear dudas de que la persona afectada sólo lo cumple en un Estado. En segundo lugar, es necesario que el criterio seleccionado sea tal que justifique la atribución del derecho de gravamen al mismo.²⁹

Como primera regla, la persona física se considera residente del Estado en el que tiene una vivienda permanente a su disposición, de una manera continua y no ocasionalmente. En el supuesto de que la persona física tenga una vivienda permanente en ambos Estados, se considera residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, es decir, donde esté situado su *centro de intereses vitales*. Mientras que en el caso de que una persona física disponga de una residencia habitual permanente en ambos Estados Contratantes o en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado donde dicha persona permanezca de forma habitual.

Si tras haber recurrido a los criterios anteriores de residencia permanente y de permanencia habitual no ha sido posible determinar cuál es el Estado de

²⁸ TOVILLAS MORÁN, *op. cit.*, p. 49.

²⁹ *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, op. cit.*, pp. C(4)-3 y 4.

residencia de la persona física, se considerará residente de aquel Estado del que sea nacional. Si dicha persona posee la nacionalidad de ambos Estados, o si no tiene la nacionalidad de ninguno, las autoridades competentes de dichos Estados resolverán la cuestión de común acuerdo. En este sentido, se considera nacional de un Estado a la persona física que posea la nacionalidad de dicho Estado o, en su caso, a la persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en éste. Por otra parte, cuando se trate de una persona no física (persona jurídica) y se le considere residente de los dos Estados contratantes, se entiende que es residente del Estado en el que se encuentre la sede de su dirección efectiva.

b) El ámbito objetivo del Modelo lo constituyen, por su parte, los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, por sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea su sistema de recaudación.

Se define a los impuestos sobre la renta y el patrimonio como aquéllos que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Las definiciones que se dan sobre el impuesto a la renta y al patrimonio son lo suficientemente amplias como para dejar comprendidos todos aquellos que puedan considerarse como tales, sin perjuicio de su especificación concreta, disponiendo que se aplicará a los gravámenes futuros que tengan naturaleza idéntica o análoga, sea que pudieran añadirse a los vigentes, sea que los sustituyan.³⁰

³⁰ RINSCHÉ NÚÑEZ, T., *op. cit.*, p. 73.

c) En cuanto al ámbito de aplicación territorial, el Modelo de Convenio no incluye disposición particular que regule dicho aspecto. Por ende, los Estados Contratantes deberán determinar el alcance territorial durante la negociación de los convenios en materia de doble imposición.

d) Por otra parte, en relación al ámbito temporal, el Modelo determina en su Capítulo VII algunos aspectos de la vigencia de los convenios que se celebren entre los Estado contratantes.

De esta forma, el Modelo establece la ratificación como la manifestación del consentimiento entre los Estados, mientras que la entrada en vigor está prevista a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación, dejando en libertad a los Estados para acordar que el convenio entre en vigor cuando expire un periodo determinado de tiempo desde el intercambio o inmediatamente tras éste. Sin embargo, no se establece ninguna previsión sobre la fecha en que empiezan a aplicarse las disposiciones contenidas en el convenio, lo que se traduce en que los Estados contratantes deberán fijar una fecha a partir de la cual empiecen a surtir sus efectos, según la clase de rentas.

En cuanto al término final de los convenios, el Modelo no ha previsto ninguna regla sobre la fecha a partir de la cual se dejan de aplicar las disposiciones de éste y tan solo contempla una denuncia reglamentada, es decir, que se produce en virtud de una disposición convencional preexistente. Dicha denuncia únicamente podrá producirse cuando ya hayan transcurrido varios años desde el momento en que las partes hubieran celebrado el convenio. Finalmente, las partes serán las que fijarán el año a partir del cual se podrán formular las denuncias.

2. Definiciones

Las definiciones que aparecen en el Modelo pueden tener una forma cerrada o abierta. Las definiciones cerradas, cuyo significado viene delimitado por el propio Modelo, las encontramos dentro del Capítulo II, y a saber son persona, sociedad, empresa de un Estado Contratante, tráfico internacional, autoridad competente, nacional, residente y establecimiento permanente.

Cuando el Modelo propone una definición de forma abierta, establece una noción expresa de la categoría jurídico-tributaria que puede ser completada por la definición que exista dentro del ordenamiento de cada uno de los Estados Contratantes.³¹ Sin embargo, cabe destacar que la aplicación del derecho interno queda excluida cuando el contexto del Convenio no requiere o permite una interpretación alternativa o diferente. Dicho contexto se encuentra constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del convenio, así como por el significado que la legislación del otro Estado Contratante atribuya al término de que se trate.³²

Por su importancia para determinar el derecho de un Estado Contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado, analizaremos la definición de *establecimiento permanente* que señala el Modelo, entendiéndose éste como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad."³³ De acuerdo a Alegría Borrás, las condiciones para que se considere la existencia de un establecimiento permanente son: a) instalación material; b) instalación permanente con duración superior a un año; c) instalación que forma parte de la empresa, sea esta propietaria o arrendataria; d) ejercicio por la

³¹ TOVILLAS MORÁN, J., *op. cit.*, p. 79.

³² *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, op. cit.*, p. C(3)-4

³³ *Ibid.*, p. M-9

empresa de su actividad, pudiendo ser una actividad auxiliar o preparatoria, o incluso automática, comercial, financiera o técnica.³⁴

Por su parte, el Modelo de Convenio contiene una enunciación ejemplificativa de los casos comprendidos bajo la denominación establecimiento permanente, entre los cuales señala: sedes de dirección; sucursales; oficinas; fábricas; talleres; minas, pozos de petróleo o gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; y otros. Igualmente, señala una serie de actividades que constituyen excepciones a la definición general, entre las que podemos encontrar las siguientes: la construcción, instalación o montaje (de duración inferior a un año); las instalaciones para almacenar, exponer o entregar bienes; el depósito de bienes para su transformación; el lugar fijo para comprar o dar información; la actuación de corredores, agentes, comisionistas con estatuto independiente, y la existencia o funcionamiento de sociedades controladoras.

Hay que destacar que el establecimiento permanente surge tan pronto como la empresa prepara, en el lugar de negocios, la actividad para la cual dicho lugar va a servir permanentemente, incluyendo todas sus actividades preparatorias y auxiliares. Por otro lado, deja de existir con la liquidación o venta del lugar o con la terminación de cualquier actividad a través del mismo, es decir, cuando todos los actos y gestiones relacionados con sus actividades quedan concluidos, o bien si el lugar de negocios es cedido a una tercera persona.³⁵

³⁴ BORRÁS, A. *et. al.*: *Estudios de Doble Imposición Internacional*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 46.

³⁵ PÉREZ DE ACHA, L.: *Establecimiento Permanente. Comentario 5*, Ed. Themis, México D.F., 1994, p. 17.

3. Distribución del poder tributario

Constituye la parte principal del Modelo, contenida en los Capítulos III, IV y V, que establecen en qué medida cada uno de los dos Estados puede gravar la renta y el patrimonio.

Para ello determina el reparto de la potestad tributaria de los Estados por las diferentes categorías de renta que, a saber, son: rendimientos inmobiliarios, beneficios empresariales (utilidades provenientes de actividades empresariales), navegación marítima interior y aérea, empresas asociadas, dividendos, intereses, cánones (regalías), ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes, artistas y deportistas, pensiones, funciones públicas, estudiantes y otras rentas, así como el patrimonio.

El Modelo propone la limitación de la potestad tributaria de los Estados mediante dos mecanismos: 1) Se concede la capacidad de gravamen exclusiva a uno de los Estados, por lo que el otro Estado se encuentra obligado a renunciar a dicho impuesto, eliminándose así la superposición de las soberanías tributarias; y 2) cuando el Modelo no otorgue la facultad exclusiva a uno de los Estados para gravar determinada renta, esto es, cuando pueda estar gravada en ambos, se prevén dos posibles mecanismos para evitar la doble imposición internacional, el método de exención y el método de imputación.

a) Gravamen exclusivo

Las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse exclusivamente por el Estado de la fuente son:

- Rendimientos de bienes inmuebles situados en dicho Estado (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de

capital derivadas de la enajenación de dichos bienes y patrimonio que representan (artículo 6 y apartado 1 de los artículos 13 y 22).

- Beneficios (utilidades) de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente, y patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte del activo de los mismos; excepto en el caso de que el establecimiento permanente se dedique al transporte marítimo internacional, por aguas interiores o aéreo (artículo 7 y apartado 2 de los artículos 13 y 22).

- Rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (artículo 17).

- Rendimientos de los servicios personales independientes imputables a una base fija situada en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha base fija y patrimonio representado por los bienes muebles pertenecientes a la misma (artículo 14 y apartado 2 de los artículos 13 y 22).

- Participaciones de consejeros pagadas por una sociedad residente en dicho Estado (artículo 16).

- Remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado realizado en el Estado en cuestión, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un periodo que no exceda de 183 días en 12 meses y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado (artículo 15).

- Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un empleo en el sector público, bajo ciertas condiciones (artículo 19).

Por otra parte, las rentas que únicamente pueden someterse a gravamen en el Estado de residencia son:

- Cánones (regalías) (artículo 12).
- Ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 13).
- Pensiones del sector privado (artículo 18).
- Cantidades percibidas por estudiantes para sus estudios o formación práctica (artículo 20).
- Beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, así como las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves y el patrimonio que éstos representan, que sólo pueden someterse a imposición en el Estado donde esté situada la dirección efectiva de la empresa (artículo 8 y apartado 3 de los artículos 13 y 22).
- Beneficios empresariales y rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes no imputables a un establecimiento permanente o a una base fija en el Estado de la fuente (apartado 1 de los artículos 7 y 14).

b) Imposición limitada

Las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente:

- **Dividendos.** En caso de que la participación que genera los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o a una base fija situados en el Estado de fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5% del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos un 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos, y al 15% de su importe bruto en otros casos (artículo 10).

- **Intereses.** Se siguen las mismas reglas que para el caso de los dividendos, es decir, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal de mercado (artículo 11).

c) Métodos para evitar la doble imposición

En el caso de que las rentas o elementos patrimoniales puedan someterse a imposición de forma limitada en el Estado de la fuente, el Estado de residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante los métodos que a continuación analizaremos.

- **Método de exención.** De conformidad con el Modelo, el método de exención (integral) consiste en que cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo previsto en el articulado del Modelo de Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas esas rentas o ese patrimonio.

Si, de acuerdo con lo previsto, una renta o una fracción del patrimonio puede quedar gravada en el Estado de producción de la misma, Estado de situación del establecimiento permanente o base fija de negocios, o en el Estado de situación del bien o de ejercicio del derecho, el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular del bien o derecho deberá dejar exentas tales rentas, bienes o derechos. Es decir, con el método de exención un Estado excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero, renunciando a gravarlas.³⁶

La aplicación de la cláusula de progresividad a este método consiste en que el Estado de residencia del contribuyente podrá considerar las rentas (o patrimonio) obtenido por éste en el otro Estado Contratante a los efectos de cifrar el tipo progresivo de gravamen sobre las rentas (o patrimonio) no exentas, cuando aquel Estado no pudiera gravarlas al establecer el convenio la imposición exclusiva en la fuente.³⁷ Es decir, el Estado de residencia toma en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero únicamente para calcular el tipo impositivo que corresponde a la renta total; una vez calculado, sólo se aplicará a las rentas obtenidas en el país de residencia y no a las procedentes del otro Estado.

Cabe destacar que de conformidad al Modelo de la OCDE, la exención con progresividad no sólo se aplica a los elementos de la renta o patrimonio que puedan ser gravados por el Estado de la fuente y el Estado de residencia, sino también incluye rentas o bienes que pueden ser sometidos a gravamen únicamente por el Estado de la situación del bien o de origen de la renta.

³⁶ ALVAREZ, F., et. al.: *Tratados para evitar la Doble Imposición*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México D.F., 1994, p. 115.

³⁷ CALDERÓN CARRERO, J., *op. cit.*, p. 109.

- Método de imputación. A su vez, el método de imputación ordinaria (tax credit) consiste en que el Estado de residencia deduce del impuesto una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado contratante sobre la renta proveniente de dicho Estado o sobre el patrimonio poseído en el mismo. Pero la suma deducible queda limitada a la fracción correspondiente al impuesto sobre dichos bienes o rentas, es decir, se sustraen las cantidades efectivamente pagadas a título de impuesto sobre la renta y el patrimonio del otro Estado Contratante.

La cláusula de progresividad en la imputación ordinaria introduce la posibilidad de que el Estado de residencia pueda integrar dentro de la base imponible la renta obtenida en el otro Estado con el objeto de calcular el tipo de gravamen aplicable. Una vez calculado el tipo de gravamen, se sustraen de la base imponible las rentas o bienes que solamente pueden gravarse en el otro Estado Contratante, aplicándose entonces el tipo de gravamen sobre el resto de bienes o rentas que forman la base imponible efectiva.

Vemos que de esta manera el Modelo de la OCDE propone una combinación alternativa de métodos. Así el artículo 23A aúna la aplicación general del método de exención con cláusula de progresividad y el método de imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones; mientras que el artículo 23B prevé la técnica de la imputación, combinada con la cláusula de progresividad, para las rentas exentas en la residencia en virtud de una norma del convenio.

En suma, podemos concluir que la diferencia fundamental entre estos métodos consiste en que los de exención atienden a la renta, en tanto los de imputación lo hacen al impuesto.

En cuanto a su practicidad, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha concedido que la imposibilidad de llegar a un acuerdo universal para poder establecer un método único deja en libertad a los Estados Contratantes para

determinar qué técnicas o combinación de éstas se adoptarán en su convenio, de conformidad con sus intereses económicos y políticos.

En cuanto a los objetivos del modelo establecidos en el artículo 23A, Calderón Carrero señala que son, básicamente, fomentar la inversión en el extranjero, preservar la neutralidad fiscal en la importación de capitales y no distorsionar las condiciones de competencia en el mercado del Estado de la fuente. Por otra parte, la aplicación del método de imputación ordinaria tiene un fin recaudatorio, toda vez que el Estado de residencia se beneficia del efecto de recuperación derivado de la limitación de tipos impositivos que el Modelo de Convenio establece sobre determinadas rentas.³⁸

De forma complementaria, el objetivo propuesto por el artículo 23B es preservar la neutralidad fiscal en la exportación de capitales, eliminando los efectos de la doble imposición internacional al mínimo costo recaudatorio para el Estado de residencia del contribuyente; mientras que la cláusula de progresividad permite que el Estado de residencia pueda considerar las rentas exentas a fin de calcular el tipo progresivo del impuesto.

4. Disposiciones especiales

Finalmente, en el Capítulo VI encontramos una serie de disposiciones en las cuales se regula el principio de no discriminación, el procedimiento amistoso y el intercambio de información.

a) El principio de no discriminación contenido en el Modelo prohíbe la aplicación a los nacionales de un Estado Contratante, con independencia de su lugar de residencia, de normas de derecho interno del otro Estado que signifiquen una

³⁸ CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, p. 112.

discriminación basada en la nacionalidad. Consecuentemente, no se verán sometidos "... a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentran en las mismas condiciones, en particular por lo que respecta a la residencia."³⁹ Igualmente, dentro de este artículo se prevé la situación del apátrida, que en este caso se podrá beneficiar de dicha disposición cuando sea residente de uno u otro de los Estados Contratantes, de conformidad con la legislación interna de éstos.

Por otra parte, se establece la no discriminación en relación a los establecimientos permanentes, es decir, que éstos podrán beneficiarse de las mismas ventajas fiscales (exenciones, deducciones, bonificaciones, etc.) que las empresas nacionales, siempre y cuando cumplan con los requisitos legales regulados en la legislación de ese Estado. Sin embargo, dicho Estado no se encuentra obligado a conceder las deducciones personales, desgravaciones y reducciones Impositivas que otorgue a sus residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares. Asimismo, esta disposición trata de regular la deducibilidad de los gastos pagados y de las deudas contraídas por una empresa residente de un Estado con un residente del otro Estado Contratante.

Es importante señalar que este principio no se encuentra limitado en su ámbito de aplicación a los impuestos sobre la renta o el patrimonio, sino que se aplica a todos los impuestos percibidos por el Estado, sus subdivisiones políticas o sus colectividades locales, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

b) A lo largo del Modelo existen disposiciones que nos remiten al procedimiento amistoso entre los Estados Contratantes, regulado en el artículo 25, el cual propone el mecanismo a seguir en caso de dificultades en la aplicación o interpretación del Modelo. En primer lugar, prevé el caso de que los contribuyentes

³⁹ *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, op. cit., p. M-33.*

crean haber sufrido una imposición que no sea conforme con las disposiciones del Convenio. Por otra parte, el procedimiento amistoso es también la vía planteada para resolver los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio, así como una forma de llegar a acuerdos concretos por parte de las autoridades competentes de los Estados Contratantes, encaminados a la eliminación de la doble imposición entre ellos.

En el supuesto de que un particular considere que un acto o decisión de naturaleza legislativa o reglamentaria, sea de ámbito general o particular, afecta directamente a un gravamen que le fue impuesto en contravención del Convenio, el procedimiento amistoso cuenta con dos fases: la fase nacional y la fase interestatal.

En primer lugar, las solicitudes de iniciación del procedimiento amistoso que lleven a cabo los contribuyentes deberán reunir los siguientes requisitos:

- Deben presentarse ante la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente, salvo en el caso en que el procedimiento sea iniciado por el contribuyente en el Estado del que sea nacional si estima que ha sufrido una discriminación por razón de nacionalidad.
- Debe iniciarse dentro de un plazo de tres años, contados a partir de la primera notificación de la medida que resulta contraria a las disposiciones del Convenio.

Es importante señalar que la fase inicial del procedimiento contemplado en el convenio es compatible con la vía interna administrativa o jurisdiccional.

La fase nacional del procedimiento se desarrolla exclusivamente entre el contribuyente y la autoridad competente del Estado de residencia o de

nacionalidad, que está obligado a resolver sobre la cuestión planteada. Si la autoridad competente reconoce que la reclamación tiene fundamento y considera que el gravamen es imputable total o parcialmente a una medida adoptada por el Estado de residencia, deberá tomar las soluciones pertinentes, ya sea mediante ajustes o deducciones. En este supuesto, el procedimiento amistoso no llegará a la fase interestatal.

Si tras el análisis de la reclamación del contribuyente, la Autoridad competente estima que el gravamen es resultado, total o parcialmente de una medida adoptada por el otro Estado, tiene la obligación de poner en marcha el procedimiento amistoso en su fase interestatal. En dicha fase intervendrán representantes de los dos Estados Contratantes, pero no intervendrá el particular, y una vez celebrado el acuerdo entre las partes se extinguirán los procedimientos de revisión, tanto administrativos como jurisdiccionales.

Es importante destacar que en el supuesto de conflicto entre la resolución interna (administrativa o judicial) y la resolución interestatal prevalecerá esta última, por lo que podemos inferir que se trata de una instancia especial legitimada por una norma jurídica (el Convenio) de valor superior a las leyes internas.⁴⁰

En el caso de que el objetivo del procedimiento amistoso sea el resolver dificultades sobre la aplicación o interpretación del Convenio, así como la adopción de medidas tendientes a evitar la doble imposición, éste se desarrollará únicamente en una fase interestatal, donde los Estados podrán utilizar tanto la vía diplomática como la relación directa entre las autoridades competentes o la creación de comisiones mixtas.

c) Por otra parte, en virtud de la internacionalización creciente de las relaciones económicas, los Estados requieren de procedimientos de intercambio de

⁴⁰ TOVILLAS MORÁN, J., *op. cit.*, p. 209.

información que permitan aplicar su legislación interna, así como las disposiciones de estos convenios, por lo que el Modelo introduce una cláusula que obliga a las autoridades competentes a suministrar dicha información.

El intercambio de información será posible cuando los datos sean necesarios para la aplicación del Convenio o de los impuestos nacionales comprendidos en el ámbito de aplicación de éste. Es decir, la información será solicitada o transmitida cuando sea necesaria para la aplicación de los impuestos sobre la renta o el patrimonio exigibles por los Estados contratantes. Sin embargo, el Modelo prevé que dicho intercambio no esté limitado por el campo de aplicación y que las administraciones fiscales puedan intercambiar información sobre cualquier persona física o jurídica, sea residente o no, nacional o no de los Estados contratantes.

Cabe destacar que este artículo no se refiere a la asistencia administrativa con fines recaudatorios, sino únicamente al intercambio de información con el fin de permitir una correcta recaudación de los impuestos sobre la renta o el patrimonio regulados por la legislación interna de cada Estado y que se encuentran previstos en los Convenios para evitar la doble imposición internacional.

Los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE señalan que dicho intercambio puede seguir tres mecanismos:

1. Mediante requerimiento previo. Para un caso concreto y una vez que se hayan agotado las fuentes habituales de información previstas en la legislación interna de los Estados.
2. Automática. Implica un intercambio sistemático y continuo correspondiente a un plan previo establecido por los Estados Contratantes.

3. Espontánea. No corresponde a un plan previo, regular y continuo, sino a circunstancias casuales. Por ejemplo, cuando un Estado ha obtenido en el curso de determinadas investigaciones datos que ofrecen interés para el otro Estado.

Asimismo, dicho precepto establece ciertas reglas que limitan el tipo de información que debe ser transmitida. Dentro de éstas encontramos que el Estado requerido no está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, ni a suministrar información que no pueda obtener sobre la base de su legislación interna.

Debemos entender que la información recabada mediante la práctica administrativa normal es aquélla en poder de las autoridades fiscales, o las que éstas pudieran obtener mediante un procedimiento normal de liquidación del impuesto, incluyendo investigaciones especiales o un examen a la contabilidad del contribuyente o de terceros.⁴¹ Se trata, por tanto, de la información que el Estado pueda obtener mediante los procedimientos previstos dentro de su legislación interna.

Por otra parte, el Estado Contratante requerido no está obligado a suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

La información que recibe un Estado del otro deberá ser considerada como secreta, de la misma forma que cualquier información obtenida por los procedimientos previstos en su legislación interna. Por ende, sólo podrá ser comunicada a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) afectados directamente por el establecimiento o recaudación de

⁴¹ TOVILLAS MORÁN, J., *op. cit.*, p. 217.

los impuestos contemplados por el Convenio. Esta información podrá revelarse durante el curso de audiencias públicas de tribunales o durante el curso de un juicio.

De este breve examen al Modelo de Convenio propuesto por la OCDE podemos concluir que éste pretende, hasta donde sea posible, asignar el poder de imposición exclusivamente a uno de los Estados contratantes como vía preponderante para eliminar la yuxtaposición de atribuciones.

Cuando exista la yuxtaposición de la potestad tributaria propone dos métodos para poder eliminar la posible doble imposición: el método de exención y el método de imputación, permitiendo que los Estados elijan el más conveniente o la combinación de éstos más conforme a sus intereses.

Por otra parte, prevé la libre elección de los países en lo que respecta a la fijación de los tipos de imposición en la fuente de los dividendos e intereses y la imputación de beneficios a un establecimiento permanente sobre una base de reparto de los beneficios totales de la empresa, entre otros.⁴²

En definitiva, y a efectos prácticos, el modelo ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE, lo cual se aprecia en la proliferación de convenios en materia de doble imposición, y ha hecho posible la armonización de los acuerdos internacionales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales.

⁴² *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, op. cit., p. 1-9.*

C. CONVENIO MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE PAÍSES DESARROLLADOS Y PAÍSES EN DESARROLLO

El Modelo de la ONU surgió como guía para la firma de tratados entre países en desarrollo y países desarrollados, tratando de defender los intereses de los primeros al favorecer la importación de capital. Para ello confiere una mayor autoridad impositiva al país de la fuente de riqueza con respecto a inversiones e ingresos de negocios.

El Consejo Económico y Social de la ONU señala que este Modelo representa una transacción entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque concede mayor importancia al primero que el Modelo de la OCDE. Consecuentemente, los artículos del primer Modelo se basan en la premisa del reconocimiento por el país de la fuente de que: a) en la imposición de la renta del capital extranjero se tendrán en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se gravará sobre una base neta; b) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones; y c) tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital.⁴³

Cabe destacar que este Modelo se basa en los primeros Modelos realizados por la OCDE, siguiendo los lineamientos del último de los mismos y de los Comentarios elaborados por su Comité Fiscal, por lo que tomaremos como base de análisis a éste, profundizando en aquellas disposiciones en que el Consejo Económico y Social de la ONU difiera de las propuestas de la OCDE.

⁴³ *Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, Naciones Unidas, Nueva York, 1980, p. 5.

1. *Ámbito de aplicación*

Este aparece, tal y como está regulado por los artículos 1, 2, 28 y 29, de la siguiente forma:

a) El ámbito subjetivo de aplicación mantiene los principios del Modelo de la OCDE, es decir, que sus disposiciones se aplicarán a las personas físicas y jurídicas residentes de uno o de ambos Estado Contratantes.

Para efectos del Modelo de la ONU, se entiende por *residente* de un Estado a cualquier persona, física o jurídica, que en virtud de la legislación de dicho Estado esté sujeta a imposición en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo.

En el caso de *doble residencia*, el Modelo adopta las normas señaladas por la OCDE, determinando la residencia conforme al centro de intereses vitales, permanencia habitual o nacionalidad o, en su caso, de común acuerdo por las autoridades competentes de los Estados Contratantes. Cuando se trate de personas jurídicas la residencia se determina por la sede de dirección efectiva.

b) En cuanto al ámbito objetivo del Modelo, éste lo constituyen "los impuestos sobre la renta y el capital establecidos en nombre de un Estado Contratante, de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación."⁴⁴

Asimismo, el Modelo define los impuestos sobre la renta o el capital como aquéllos que gravan la totalidad de estos rubros o sus elementos, incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles

⁴⁴ Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, *op. cit.*, p. 19.

o inmuebles y los impuestos sobre sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como los impuestos sobre la plusvalía. Finalmente, se establece la posibilidad de que sus disposiciones se apliquen a los impuestos idénticos o análogos que pudieran establecer los Estados Contratantes posteriormente, para sustituir los impuestos actuales o además de éstos.

c) El Modelo de la ONU, de la misma forma que el de la OCDE, no incluye una disposición en cuanto al ámbito de aplicación territorial, dejando a los Estados Contratantes la libertad para determinarlo durante las negociaciones bilaterales.

d) Por su parte, el ámbito temporal se encuentra determinado en el Capítulo VII del Modelo, donde se recogen los aspectos de la vigencia de los convenios que se celebren entre Estados.

Así, la entrada en vigor estará sujeta a la ratificación y al intercambio de los instrumentos de ratificación como manifestación de la voluntad de los Estados Contratantes. Por otra parte, el Modelo no establece fecha alguna a partir de la cual empezarán a surtir sus efectos las disposiciones de los diferentes convenios, dejando en libertad a los Estados firmantes para determinarla.

En cuanto a la terminación de los convenios, el término de los mismos se producirá mediante denuncia por conducto diplomático, por parte de cualquiera de los Estados, debiendo comunicarlo al menos con seis meses de antelación a partir del año que las partes establezcan previamente.

2. Definiciones

En este capítulo el Modelo de la ONU sigue las mismas definiciones que señala el Modelo de la OCDE, que a saber son persona, sociedad, empresa de un

Estado Contratante y tráfico internacional. Por otra parte, en el caso de que el Modelo no defina algún término o expresión, prevé la aplicación de la legislación interna de los Estados.

En cuanto al establecimiento permanente (artículo 5), el Modelo de la ONU lo define como cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa, enumerando algunos ejemplos que serán considerados como constitutivos de un establecimiento permanente, entre los cuales encontramos los centros administrativos, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.

Igualmente, señala una serie más amplia de actividades constitutivas de un establecimiento permanente, y que difieren del Modelo de la OCDE, entre las cuales encontramos: una obra, construcción o proyecto de instalación o montaje, o actividades de inspección relacionadas con ellos, siempre que se desarrollen durante un periodo superior a seis meses; la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por medio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan en el país durante un periodo o periodos que en total excedan de seis meses, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Del mismo modo que el Modelo de la OCDE, aquí se enumeran una serie de actividades que no se considerarán como establecimiento permanente, entre las que se encuentran: el uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición; el mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o

mercancías o a la obtención de información para la empresa; y el mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio y auxiliar.

En cuanto a los agentes con carácter independiente, el Modelo señala que no se considerarán constitutivas de un establecimiento permanente las operaciones comerciales por medio de un corredor, comisionista general o cualquier otro tipo de representante independiente. Sin embargo, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa, no se considerará como independiente.

Asimismo, cuando una persona actúa en un Estado en nombre de una empresa del otro Estado, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente con respecto a las actividades de esa persona, si tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa o, en caso de no tenerlos, mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

Por último, el Modelo de la ONU prevé que en el caso de empresas aseguradoras se considerará que tienen un establecimiento permanente en el otro Estado cuando recauden primas en su territorio o si aseguran contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente.

3. Reglas de distribución del poder tributario

Al igual que el Modelo de la OCDE, el de la ONU procura otorgar la facultad de imposición exclusivamente a uno de los Estados Contratantes, siguiendo para

ello una clasificación idéntica de las distintas rentas, que a saber son: ingresos procedentes de bienes inmuebles; beneficios de las empresas; navegación marítima, interior y aérea; empresas asociadas; dividendos; intereses; cánones o regalías; ganancias de capital; servicios personales por cuenta propia; servicios personales por cuenta ajena; remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los altos empleados; ingresos de profesionales del espectáculo y atletas; pensiones y pagos por seguros sociales; remuneraciones y pensiones por servicios oficiales; pagos recibidos por estudiantes y aprendices; capital; y otros ingresos.

Asimismo, el Modelo de la ONU sigue los métodos para evitar la doble imposición establecidos en el Modelo de la OCDE para el caso de que se otorgue la facultad de gravamen a ambos Estados, proponiendo los métodos de exención y de imputación, y dejando en libertad a los Estados contratantes para elegir aquél que más se adecue a sus políticas fiscales y a la estructura de sus sistemas tributarios.

a) Gravamen exclusivo

En los siguientes casos, el Modelo de la ONU otorga la facultad exclusiva de imposición al Estado de la fuente:

- Rendimientos de bienes inmuebles situados en dicho Estado (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), así como las ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes y del capital que representan (artículos 6 y apartado 1 de los artículos 13 y 22).

- Utilidades de establecimientos permanentes situados en su territorio, ganancias de capital derivadas de la enajenación de los mismos, y bienes muebles que formen parte del activo de dicho establecimiento, así como el capital

que dichos bienes muebles representen (artículo 7 y apartado 2 de los artículos 13 y 22).

Es importante destacar que durante las deliberaciones que condujeron a la elaboración del Modelo de la ONU se consideró que "si una empresa tenía un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante para vender bienes o mercancías, las ventas de bienes o mercancías de tipo idéntico o análogo podrían gravarse en ese Estado, aunque no se efectuaran por conducto del establecimiento permanente; lo mismo ocurriría si el establecimiento permanente se utilizaba para otras actividades comerciales y se realizaban actividades idénticas o análogas no relacionadas con el establecimiento permanente."⁴⁵

Por otra parte, no considera deducibles los pagos que efectúe el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho a utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre el mismo de la oficina central de la empresa o de alguna de sus sucursales a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales.

⁴⁵ Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, *op. cit.*, p. 83.

- Ganancias procedentes de la enajenación de acciones de capital de una sociedad cuyo activo consista, en su mayor parte, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en su territorio (apartado 4 del artículo 13).

- Remuneraciones de miembros de la junta directiva de una sociedad residente en dicho Estado, así como sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidas en calidad de empleado por un alto cargo directivo de una empresa residente en ese Estado (artículo 16).

- Ingresos obtenidos por profesionales del espectáculo y atletas (artículo 17).

- Pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o administración local (apartado 2 del artículo 18 A), previéndose que en el caso de que esas pensiones o remuneraciones análogas sean pagadas por un residente de un Estado Contratante distinto a aquel en que reside el beneficiario, se otorgue a ambos Estados la facultad de imposición sobre dichos ingresos.

- Remuneraciones y pensiones por servicios oficiales (artículo 19).

A su vez, se otorga la facultad exclusiva de imposición al Estado de residencia en los siguientes casos:

- Ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores inmobiliarios (apartados 5 y 6 del artículo 13).

- Cantidades percibidas por estudiantes y aprendices (artículo 20).

- Beneficios empresariales no imputables a un establecimiento permanente o a una base fija en el Estado de la fuente (apartado 1 del artículo 7).

- Beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, así como las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques o aeronaves y el capital que estos representen, que sólo podrán ser gravados en el Estado donde se encuentre situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 8 A, apartado 3 de los artículos 13 y 22).

Sin embargo, cabe destacar que el Modelo de la ONU prevé una variante respecto a la disposición anterior, apartándose en esto del Modelo de la OCDE, al otorgar una facultad de imposición limitada al Estado de la fuente en el caso de que las actividades de transporte marítimo derivadas de la explotación en tráfico internacional que se lleven a cabo en el otro Estado Contratante no sean meramente ocasionales. En tal circunstancia los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado, teniendo en cuenta que se determinarán tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto así calculado se reducirá entonces en un porcentaje a determinar mediante negociación entre los Estados Contratantes.

- Los sueldos, salarios y remuneraciones similares por servicios personales prestados por cuenta ajena, que se someterán a imposición en el Estado de residencia y no en el otro Estado cuando fuera allí donde se realizó el trabajo, si cumple con ciertas condiciones: a) que el empleado no permanezca en total en el otro Estado, en uno o en varios períodos, más de 183 días durante el año fiscal; b) que las remuneraciones no se paguen por o en nombre de un residente del otro Estado; y c) que las remuneraciones no sean soportadas por un establecimiento permanente o por un centro fijo situado en el otro Estado (artículo 15).

- Ingresos por servicios personales por cuenta propia que, como regla general, sólo podrán ser gravados por el Estado de residencia. Sin embargo, cuando el contribuyente tenga en el Estado de la fuente un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, o si su estancia en ese Estado es por un periodo o periodos que excedan de 183 días durante un año, o si la remuneración por sus actividades en ese Estado es pagada por un residente del Estado de la fuente o soportada por un establecimiento permanente o centro fijo situado en ese Estado y excede en el año fiscal de un determinado porcentaje (establecido mediante negociaciones bilaterales), dichos ingresos podrán ser gravados por el Estado de la fuente (artículo 14).

- Pensiones del sector privado y otras remuneraciones análogas (apartado 1 del artículo 18 A).

- Otros ingresos. El Modelo de la ONU regula que en caso de elementos de renta no previstos, sea cual fuere su origen, éstos serán gravables en el Estado de residencia (artículo 21). Sin embargo, al mismo tiempo concede al otro Estado la facultad de someter a imposición dichos ingresos cuando sea la fuente de los mismos.

b) Imposición limitada

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

- En el caso de dividendos que abona una empresa residente en un Estado Contratante a un residente del otro Estado, se concede una facultad de imposición limitada al primer Estado, que no puede exceder de un porcentaje (determinado por negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos cuando el propietario beneficiario sea una sociedad que posea directamente al menos el 10

por ciento del capital de la sociedad que los abone. En los demás casos el Modelo de la ONU deja abierto el porcentaje.

- En el caso de los intereses se siguen los mismos lineamientos de los dividendos, no pudiendo exceder el impuesto del Estado de la fuente de un porcentaje (determinado por negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses.

- Cánones o regalías. A diferencia del de la OCDE, el Modelo de la ONU otorga una facultad limitada de imposición al Estado de la fuente, que no excederá de un determinado porcentaje (establecido mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de las regalías.

Hay que señalar que para efectos de la aplicación del Modelo de la ONU, los cánones se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado Contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, éstos se considerarán procedentes del Estado en que se encuentre el establecimiento permanente o centro fijo.

c) Métodos para evitar la doble imposición

El Modelo de la ONU adopta el mismo enfoque que el Modelo de la OCDE, y consecuentemente reproduce las dos versiones alternativas de éste en el artículo 23, el método de exención y el método de descuento o imputación.

De esta forma, el artículo 23 A adopta el principio de exención, el cual se traduce en que el Estado de residencia no gravará las rentas que según el Modelo se someten a imposición por el Estado de la fuente. Este principio se puede aplicar de dos formas, exención plena y exención con progresividad. La diferencia entre estas dos modalidades radica en que para la segunda el Estado de residencia puede considerar los ingresos exentos con el fin de determinar la tasa aplicable para calcular el impuesto sobre el resto de la renta.

El principio de descuento o imputación (Artículo 23 B) consiste, a su vez, en que el Estado de residencia calculará su impuesto sobre la base del importe total de las rentas del contribuyente, incluidas las que proceden del Estado de la fuente, permitiendo una deducción de su propio impuesto por razón del impuesto pagado en el otro Estado. Este principio se puede aplicar siguiendo dos métodos, el descuento pleno o el descuento ordinario. En el descuento pleno, el Estado de residencia permite la deducción del importe total del impuesto pagado en el otro Estado. En la imputación ordinaria, la deducción concedida por el Estado de residencia por el impuesto pagado en el otro Estado se limita a la parte de su propio impuesto que corresponda a la renta imponible en el otro Estado.

4. Disposiciones especiales

a) Principio de no discriminación. Al igual que la OCDE, el Modelo de la ONU adopta este principio, que se traduce en que los nacionales de un Estado no pueden recibir en el otro Estado Contratante un trato menos favorable que el que se aplica a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Este principio se aplicará igualmente para el caso de los apátridas, establecimientos permanentes y empresas asociadas.

Por otra parte, prevé la aplicación de este principio en materia de intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa residente de un Estado a un residente del otro Estado Contratante, es decir, que dichas cantidades serán deducibles a los efectos de determinar las utilidades imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado.

b) Procedimiento de acuerdo mutuo. Aquí también se siguen los lineamientos del Modelo de la OCDE, el cual tiene por objeto proporcionar un medio para resolver las cuestiones relativas a la interpretación y aplicación del Modelo, así como establecer un mecanismo para eliminar la doble tributación en casos que no hubieran sido previstos y, al mismo tiempo, ofrecer una instancia donde los residentes de los Estados interesados puedan reclamar contra las medidas que no sean conformes con el Convenio.⁴⁶

El procedimiento previsto para el caso de que un contribuyente considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican una violación de las disposiciones del Convenio se desarrolla, en primer lugar, en una fase nacional en el Estado de residencia (salvo cuando se origine por violación del principio de no discriminación, en cuyo caso se iniciará en el Estado del que el contribuyente sea nacional). Una vez que la autoridad competente del Estado de residencia considere fundada la reclamación y la imposición impugnada se deba a medidas adoptadas por el otro Estado, la primera de estas autoridades iniciará la fase interestatal del procedimiento de acuerdo mutuo.

Esta fase interestatal también se encuentra prevista para resolver las dificultades originadas por la aplicación o interpretación del Modelo, tales como

⁴⁶ Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, *op. cit.*, p. 226.

completar o aclarar el sentido de un término definido en el Modelo de forma incompleta o ambigua, resolver dificultades que puedan surgir a partir de un nuevo régimen impositivo establecido en un Estado Contratante, cuando la legislación de éste haya cambiado sin alterar el contexto del Modelo, así como para resolver los casos de doble imposición no previstos por las disposiciones del Modelo.

En relación con esto, el Modelo de la ONU prevé que las autoridades competentes podrán comunicarse directamente entre sí con el fin de elaborar procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiados para facilitar las medidas bilaterales destinadas a eliminar la doble tributación y a facilitar la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.

c) Intercambio de información. Éste está previsto, del mismo modo que en el Modelo elaborado por la OCDE, como un medio necesario para la correcta aplicación de las disposiciones del Modelo, así como de la legislación fiscal interna de cada uno de los Estados Contratantes, y para evitar el fraude o la evasión fiscal.

La información obtenida por este medio tan sólo podrá revelarse a las personas y autoridades competentes para la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Modelo, para su ejecución o reclamación y para la decisión de los recursos referentes a esos impuestos, pudiendo comunicarse dicha información al contribuyente, a su representante o a los testigos. Por otra parte, se prevé que la información se podrá revelar en el curso de actuaciones judiciales públicas o en decisiones judiciales.

En el intercambio de información, el Estado requerido deberá obtener para el otro Estado toda información de que dispongan sus autoridades fiscales o las que puedan obtener por la aplicación del procedimiento normal de exacción del impuesto, incluyendo investigaciones especiales sobre la contabilidad del

contribuyente, en las mismas condiciones que si se tratase de sus propios impuestos. Sin embargo, no se encuentra obligado en ningún momento a adoptar medidas administrativas incompatibles con las leyes o prácticas administrativas autorizadas en ambos Estados o a proporcionar información que revele secretos de índole mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o información cuya revelación sea contraria al orden público.

D. CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

En coherencia con los fines del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, el Gobierno de México firma convenios para evitar la doble imposición tanto con Estados Unidos como con Canadá, siendo el primero de éstos el presente objeto de nuestro estudio, firmado el día 18 de septiembre de 1992 (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero del 1994).

Para efectos de análisis del presente Convenio se tomará como base la estructura del Modelo de Convenio propuesto por la OCDE, complementándolo con el de la ONU, siguiendo estos rubros: ámbito de aplicación, definiciones, reparto de la potestad tributaria (métodos para evitar la doble tributación), y disposiciones especiales.

1. *Ámbito de aplicación*

El ámbito de aplicación regulado por los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 29 y 30, así como por las disposiciones del Protocolo suscrito, comprende que:

a) La convención se aplicará a los residentes, o ciudadanos en el caso de Estados Unidos, de uno o de ambos Estados Contratantes, entendiéndose por *residente* a toda persona física o jurídica (sociedad, compañía, fideicomiso, asociación, sucesión o cualquier agrupación de personas) que en virtud de la legislación de dicho Estado esté sujeta a imposición en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier criterio de naturaleza análoga. Sin

embargo, no se incluye a personas sujetas a imposición exclusivamente por rentas que obtengan procedente de fuentes situadas en ese Estado.

Es importante señalar que México tan sólo considerará residente de Estados Unidos a un ciudadano, o extranjero admitido para adquirir su residencia permanente (tarjeta verde), cuando este individuo tenga una presencia sustancial en los Estados Unidos y no hubiera sido considerado residente de otro país conforme a su centro de intereses vitales o su permanencia habitual (artículo 4, párrafo 2, incisos a) y b)).

A su vez, el término *ciudadano* incluye a todo aquel que hubiera tenido dicha condición y que la hubiese perdido con el propósito de evadir impuestos, pero sólo por un período de 10 años posteriores a dicha pérdida.

En el supuesto de *doble residencia* el Convenio sigue los parámetros establecidos por el Modelo de la OCDE, por lo que cuando una persona sea considerada residente en ambos Estados Contratantes, se resolverá de la siguiente manera:

a) Será residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición, y si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos se considerará residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, esto es, aquél donde se encuentre su *centro de intereses vitales*.

b) Si no se pudiere determinar el Estado en el que la persona tiene el centro de sus intereses vitales o no tuviere vivienda permanente en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.

c) Si viviera habitualmente en ambos o no lo hiciere en ninguno, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) En cualquier otro caso, las autoridades competentes lo resolverán de común acuerdo.

Por otra parte, el Convenio difiere de lo establecido en el Modelo de la OCDE para el caso de una persona jurídica que, de conformidad con la legislación interna de cada Estado, resida en ambos, ya que dicha persona no se considerará residente de ninguno de ellos para efectos de la aplicación del Convenio.

No obstante, se establece que los Estados Contratantes podrán aplicar su legislación interna como si el Convenio no hubiese entrado en vigor, excepto en relación a los beneficios concedidos por los Estados en los siguientes casos, donde estarán sujetos al mismo:

a) En materia de empresas asociadas, cuando uno de los Estados incluya en la base gravable de una empresa residente en su territorio los ingresos de una empresa residente en el otro Estado, ya sometidos a imposición por este último, si los beneficios hubieran sido de la primera empresa de seguirse las mismas condiciones que las que se convienen entre dos empresas independientes. Entonces el segundo Estado procederá, mediante procedimiento amistoso, al ajuste correspondiente del monto del impuesto que haya percibido sobre esos ingresos, en caso de que si acepte realizar el ajuste efectuado por el primer Estado.

b) En materia de ingresos percibidos de la seguridad social y otras pensiones públicas pagadas por un Estado a un residente del otro Estado o a un ciudadano de los Estados Unidos, así como los alimentos, incluyendo pagos

por **mantención de menores, efectuados por un residente de un Estado a un residente del otro Estado, que sólo pueden ser gravados por el primer Estado.**

c) En materia de organizaciones exentas.

d) En materia de eliminación de la doble imposición.

e) En materia de no discriminación.

f) En materia de procedimiento amistoso.

g) En cuanto a los beneficios concedidos por un Estado Contratante en materia de funciones públicas, estudiantes, agentes diplomáticos y funcionarios consulares; así como a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes legales de este Estado.

b) A su vez, el ámbito objetivo del Convenio se encuentra regulado por el artículo 2, donde señala que se aplicará a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, que graven la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles e inmuebles. Para México consiste en el gravamen regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y para Estados Unidos se trata de los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas (excluido el impuesto sobre ganancias acumuladas, el impuesto sobre sociedades controladoras personales y las contribuciones a la seguridad social), así como los impuestos especiales sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras y los impuestos especiales a las fundaciones privadas en la medida necesaria para cumplir con lo dispuesto en el Convenio.

Por último, el Convenio prevé que se aplicará a todo impuesto de naturaleza idéntica o análoga que se establezca con posterioridad a la fecha de firma del mismo, y que se añadan o sustituyan a los actuales.

c) Ambito territorial. Este Convenio se aplicará en los territorios de México y Estados Unidos tal y como vienen definidos en sus legislaciones internas, respectivamente el Código Fiscal de la Federación y el Código de Rentas Internas.

d) En cuanto al ámbito temporal, este Convenio fue firmado el 18 de septiembre de 1992 y en vigor desde el 3 de febrero de 1994.

La forma establecida para la terminación del Convenio es por medio de la denuncia de cualquiera de los Estados Contratantes, en cualquier momento una vez transcurridos cinco años desde la fecha en que entró en vigor, y siempre que la denuncia sea notificada cuando menos con seis meses de anticipación por vía diplomática.

Sin embargo, en el caso de que los Estados Contratantes no logren acordar la forma en la cual el Convenio deba ser modificado para restablecer el balance de los beneficios del Convenio, es decir, en caso de que uno de los Estados considere que la ley del otro Estado es o puede ser aplicada de tal forma que elimine o limite de manera significativa un beneficio establecido por el Convenio, no será preciso agotar el plazo de cinco años para su denuncia.

Una vez hecha la denuncia, el tratado dejará de aplicarse: a partir del primer día del segundo mes siguiente al plazo de seis meses, en relación con impuestos retenidos sobre cantidades exigibles a partir de esa fecha por concepto de dividendos, intereses y regalías; o, por los ejercicios fiscales iniciados a partir

del 1º de enero del año siguiente al del vencimiento del plazo de seis meses citado, respecto de los demás impuestos.⁴⁷

2. Definiciones

En cuanto a las definiciones que señala el Convenio, éstas siguen los parámetros establecidos por el Modelo de la OCDE, entre las que se encuentran persona, sociedad, empresa de un Estado Contratante, tráfico internacional, autoridad competente, México, Estados Unidos y nacional; y hay ciertas particularidades relativas al *establecimiento permanente*, que cabe reseñar. Así, siguiendo dicho Modelo, por establecimiento permanente se entiende cualquier lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Del mismo modo señala casos específicos que comprenden un establecimiento permanente, entre los cuales se encuentran las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas y las fábricas. Sin embargo, existe una diferencia en cuanto al Modelo de la OCDE, ya que las instalaciones, plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración o explotación de recursos naturales o actividades de supervisión relacionadas con ellas, también se considerarán establecimiento permanente sólo con que dicha actividad tenga una duración superior a seis meses.

Asimismo, continúa con los lineamientos del citado Modelo señalando de forma enunciativa las actividades que no se considerarán como un establecimiento permanente. Tal es el caso del mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o preparar la colocación de préstamos. Igualmente no considera que una empresa tiene un establecimiento permanente por el simple hecho de que

⁴⁷ ORTIZ, SAINZ y TRON, M.: *Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Análisis y Comentarios*, Ed. Themis, 1ª edición, México D.F., 1998, p. 135.

realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidos por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes que gocen de un estatuto independiente.

Del mismo modo, el Convenio considera que cuando una persona distinta de un agente independiente, actúe en un Estado por cuenta de una empresa del otro Estado, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado respecto de todas las actividades que esta persona realice por cuenta de la empresa, siempre y cuando dicha persona ostente y ejerza habitualmente en este Estado poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, o bien, en el caso de que dicha persona no ostente dichos poderes, pero procese habitualmente en el primer Estado por cuenta de la empresa, bienes o mercancías mantenidas en este Estado por la empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por la empresa o por cualquier empresa asociada.

Por otra parte, prevé el caso de las empresas aseguradoras de un Estado, en cuyo caso se considerará que tienen un establecimiento en el otro Estado Contratante si recaudan primas en el territorio de dicho Estado o si aseguran contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en lo que respecta a los reaseguros.

Por último, cabe señalar que para efectos de este Convenio, la autoridad competente en México será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en Estados Unidos el Secretario del Tesoro o su representante autorizado.

3. Reglas de distribución del poder tributario

El Convenio sigue en su mayor parte el reparto de la potestad tributaria que señala el Modelo de la OCDE, dando prioridad de imposición al Estado de la fuente (influencia del Modelo de la ONU), así como dejando en manos del Estado de residencia la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición.

Las categorías de renta que prevé el Convenio son: rentas inmobiliarias (bienes raíces); beneficios empresariales; navegación marítima y aérea; empresas asociadas; dividendos; intereses; sucursales; ganancias de capital; regalías; servicios personales independientes; trabajos dependientes; participaciones de consejeros; artistas y deportistas; pensiones, anualidades y alimentos; estudiantes; organizaciones exentas y otras rentas.

A continuación analizaremos el trato a cada uno de estos ingresos, determinando qué Estado goza de la facultad exclusiva de imposición, si este es el caso, o si aquélla es de forma limitada, así como los métodos para evitar la doble imposición.

a) Rendimientos inmobiliarios. Para efectos del Convenio, la definición de *bien inmueble* la proporcionará la legislación interna del lugar donde se encuentre situado éste. En todo caso dicha expresión comprenderá los accesorios, el ganado y equipo utilizado en explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a bienes raíces, el usufructo de dichos bienes y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales, así como los bienes inmuebles de una empresa y aquéllos utilizados para el ejercicio de trabajos independientes. Estas rentas podrán ser derivadas del uso directo, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación.

El artículo 6 del Convenio atribuye el derecho a gravar la renta de bienes inmuebles al Estado de la fuente.

En el caso de un residente de un Estado que obtenga ingresos de un bien inmueble situado en el otro Estado, podrá optar por calcular el impuesto correspondiente sobre una base neta como si dicha renta fuera atribuible a un establecimiento permanente en cualquier ejercicio fiscal. Dicha opción será obligatoria para ese ejercicio y para todos los ejercicios fiscales subsecuentes, salvo que la autoridad competente del Estado Contratante donde esté situada la propiedad inmueble acuerde dar por terminada dicha opción.

De conformidad con el Protocolo del Convenio, el impuesto al activo establecido por México no podrá ser aplicado a los residentes de los Estados Unidos que no estén sometidos a imposición por un establecimiento permanente o beneficios empresariales en México. Sin embargo, se encontrarán obligados al pago de este impuesto en el caso de los bienes inmuebles (artículo 6) que proporcionen a un residente en México. En dicho caso, México concederá un crédito contra el impuesto al activo en un importe igual al impuesto sobre la renta que hubiera pagado en México por las rentas brutas (si las hubiere) atribuibles al inmueble, aun cuando el residente de los Estados Unidos opte por seguir el procedimiento descrito en el párrafo anterior, siempre que menos del 50 por ciento de las rentas provenientes de dichos activos se utilicen directa o indirectamente para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses) con personas que no sean residentes de los Estados Unidos.

b) Beneficios empresariales. El artículo 7 señala que los ingresos obtenidos por una empresa de un Estado tan solo podrán ser gravados por el Estado en el que ésta se encuentre. Sin embargo, otorga la facultad exclusiva de gravamen al Estado de la fuente en el caso de que dicha empresa realice actividades en ese Estado mediante un establecimiento permanente, pero sólo en la medida en que

los ingresos sean atribuibles a ese establecimiento o a ventas en ese Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través del mismo. Aún así, los ingresos derivados de dichas ventas no serán sometidos a imposición si la empresa demuestra que las ventas no fueron realizadas con el único fin de obtener un beneficio del Convenio. En este caso, el Estado de la fuente considerará, para efectos de calcular el impuesto, únicamente los ingresos y pérdidas que se pudieran atribuir al establecimiento permanente de haber sido una empresa distinta e independiente que realizara las mismas o similares actividades.

Finalmente, para determinar dichos ingresos se prevé la deducción de gastos que haya realizado para los fines de su actividad, comprendidos los gastos de dirección y administración, tanto si se efectúan en el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente como en cualquier otro lugar. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe el establecimiento permanente (excepto reembolso de gastos) a la oficina central de la empresa o a alguna otra sucursal, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas, salvo en el caso de tratarse de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

Por otra parte, el Protocolo del Convenio prevé que cualquier Estado Contratante podrá aplicar su ley interna, relativa a la determinación del impuesto, en aquellos casos donde la información disponible por la autoridad competente sea insuficiente para determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente, o en el caso de establecimientos permanentes de empresas que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre (artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) siempre que, sobre la base de la información disponible,

la determinación de los beneficios del establecimiento permanente sea consistente con los principios establecidos por el artículo 7 del Convenio.

Asimismo, establece que las deducciones autorizadas comprenderán una distribución razonable de los gastos de investigación y desarrollo, intereses y otros gastos, incurridos en el ejercicio fiscal para la realización de los fines de la empresa como un todo (o parte de la misma que incluya al establecimiento permanente), independientemente del lugar en el que se efectúen, pero sólo en la medida en que dichos gastos no hayan sido deducidos por dicha empresa y no sean parte de otras deducciones autorizadas al establecimiento permanente, tales como la deducción del costo de ventas o del valor de los bienes adquiridos.

c) Navegación marítima y aérea. Para efectos del Convenio comprenderá los ingresos derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, incluidos aquéllos procedentes del arrendamiento sobre una base de nave completa (por tiempo o viaje) de buques o aeronaves, así como el arrendamiento sobre una base de nave vacía de buques y aeronaves, cuando dichos buques o aeronaves sean operados en tráfico internacional por el arrendatario y dichos beneficios sean accesorios a los procedentes de la explotación de buques y aeronaves.

Estos ingresos, procedentes de la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional, comprendido su uso, pagos por demora o arrendamiento de contenedores, remolques, barcasas y equipo relacionado para el transporte de contenedores, así como la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación, tan sólo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia de la empresa.

Por otra parte, el Protocolo del Convenio señala que los residentes de los Estados Unidos con ingresos provenientes de navegación marítima o aérea en

México no pagarán el impuesto al activo mexicano por los activos utilizados en la obtención de dichos beneficios, de conformidad con las disposiciones del Artículo 8 del Convenio.

d) Empresas Asociadas. El artículo 9 del Convenio considera empresas asociadas a las sociedades matrices, sus filiales y sociedades sometidas a control común, es decir, cuando una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado, o bien unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de empresas en ambos Estados y estén unidas en sus relaciones comerciales o financieras por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes.

En este caso, los beneficios obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los ingresos de esta empresa y sometidos a imposición.

Asimismo, el Convenio prevé que cuando un Estado incluya en la base imponible de una empresa residente en su territorio ingresos sobre los cuales una empresa del otro Estado ya haya pagado el impuesto correspondiente y los beneficios incluidos sean ingresos que habrían sido obtenidos por la primera empresa, si no existieran las condiciones a las que se refiere el párrafo anterior, el segundo Estado procederá, mediante el procedimiento amistoso, al ajuste correspondiente sobre el monto del impuesto que haya percibido, si acepta realizar el ajuste efectuado por el primer Estado. En todo caso, el Protocolo del Convenio establece que no se aplicará dicho ajuste en los casos de fraude, culpa o negligencia.

Sin embargo, lo anterior no limita la aplicación de la legislación interna de los Estados que permita la distribución, asignación o atribución de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o estén controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses; cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas.

e) Dividendos. Para efectos del Convenio el término *dividendos* significa los rendimientos de las acciones u otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

Siguiendo los lineamientos del Modelo de la OCDE, este apartado considera que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado, podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. Sin embargo, concede una facultad de gravamen limitada al Estado de la fuente, siempre que el impuesto que exija no exceda del 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos, y del 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

En el caso de que el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realice o haya realizado actividades empresariales mediante un establecimiento permanente en el otro Estado (del que es residente la sociedad que paga los dividendos), o presta o ha prestado unos trabajos independientes por medio de una base fija situada en el mismo y los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija, se aplicarán los artículos

correspondientes a beneficios empresariales (artículo 7)⁴⁸ y servicios personales independientes (artículo 14)⁴⁹, según proceda.

Como una excepción, el Protocolo del Convenio señala que para el caso de Estados Unidos no se aplicará el 5 por ciento señalado anteriormente, a los dividendos pagados por una compañía de inversión regulada de los Estados Unidos, sino un 10 por ciento. En el caso de los dividendos pagados por un fideicomiso de inversión en bienes inmuebles de los Estados Unidos, se aplicará el 10 por ciento, si el beneficiario efectivo de los dividendos es una persona física que posea menos del 10% de las participaciones en el fideicomiso, en caso contrario, será aplicable la tasa de retención establecida por la legislación interna.

Por último, prevé que cuando los Estados Unidos acuerden en algún convenio con un tercer país imponer una tasa de dividendos inferior al cinco por ciento del importe bruto, ambos Estados aplicarán dicha tasa.

f) Intereses. Se entiende por tal todo rendimiento de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde proceden los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de ellos un establecimiento permanente o base fija que soporte las cargas de los intereses, se

⁴⁸ Ver *supra*, p. 9.

⁴⁹ Ver *infra*, p. 77.

considerarán procedentes del Estado donde este situado dicho establecimiento permanente o base fija.

Este apartado, como el previo, sigue en su mayoría lo dispuesto por el Modelo de la OCDE, concediendo al Estado de la fuente una capacidad limitada de imposición en diferentes porcentajes dependiendo del tipo de renta, de tal forma que el impuesto no podrá exceder de: un 4.9 por ciento del importe bruto de los intereses provenientes de préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro e instituciones de seguros, así como bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido; un 10 por ciento del importe bruto si el beneficiario efectivo no es una persona de las mencionadas con antelación y los intereses son pagados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro o pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito; y un 15 por ciento en todos los demás casos.

El Protocolo del Convenio señala que en el caso de que el enajenante original de maquinaria y equipo transfiera el derecho a percibir los intereses, la tasa de impuesto que aplicará el Estado de donde procedan dichos intereses será la que corresponda a la persona a quien le fue transferido dicho derecho.

En el caso de intereses pagados por concepto de préstamos respaldados ("back to back") éstos serán sometidos a imposición de conformidad con el derecho interno del Estado del que provengan.

Por otra parte, el Convenio dispone casos en los que el Estado de residencia del beneficiario gozará de la facultad de gravamen exclusiva:

- a) Cuando el beneficiario efectivo sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.
- b) Cuando los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en el inciso anterior.
- c) Cuando el beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios a los empleados al amparo de uno o más planes establecidos para otorgar pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios, y siempre que su renta esté generalmente exenta de impuesto en este Estado.
- d) Cuando los intereses procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo o crédito a plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o asegurado por el "Export-Import Bank" o el "Overseas Private Investment Corporation".
- e) Cuando los intereses procedan de los Estados Unidos y sean pagados respecto de un préstamo o crédito a un plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o asegurado por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C., o Nacional Financiera, S.N.C.

Del mismo modo, en el supuesto de que el beneficiario efectivo de los intereses sea residente de un Estado, pero ejerza o haya ejercido en el otro Estado, del que proceden los intereses, una actividad empresarial mediante un establecimiento permanente o haya prestado servicios personales independientes mediante una base fija situada en él, y los intereses sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija, se aplicarán las disposiciones de los beneficios empresariales (artículo 7) o de servicios personales independientes (artículo 14).

Igualmente, prevé que en el caso de existir relaciones especiales entre quien paga los intereses y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de los intereses pagados exceda del que

hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, el exceso del pago podrá someterse a imposición conforme a la legislación de cada Estado Contratante.

g) Sucursales. El Convenio introduce una disposición nueva relativa a las sucursales, considerando que un Estado podrá imponer un gravamen adicional a los aplicables conforme a las disposiciones anteriores, a una sociedad residente del otro Estado Contratante. Sin embargo, éste no podrá exceder: a) del 5 por ciento de las cantidades pagadas por concepto de dividendos de la sociedad, que estén efectivamente vinculados con la realización de actividades empresariales mediante un establecimiento permanente o que estén sometidos a imposición conforme a las disposiciones previstas para rentas inmobiliarias (Artículo 6) y ganancias de capital (Artículo 13) en el primer Estado; y b) del 10 por ciento del excedente, si lo hubiere, tanto de los intereses deducibles, en uno o más ejercicios, al calcular los beneficios de la sociedad que sean atribuibles a un establecimiento permanente o estén sometidos a imposición en ese Estado conforme a las disposiciones de los mencionados artículos 6 y 13, como sobre los intereses pagados por o con cargo a dicho establecimiento permanente o actividad empresarial. Cuando se trate de préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro e instituciones de seguros, el impuesto no podrá exceder del 4.9 por ciento, después de cinco años a partir de la fecha en que el artículo 11 (Intereses) surta sus efectos.

h) Regalías. Para efectos del Convenio se trata de las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas, cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias

industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de un equipo industrial, comercial o científico (incluido el *know-how* que consiste en toda la información técnica no divulgada, sea o no patentable, necesaria para la reproducción industrial de un producto o proceso directamente y bajo las mismas condiciones, es decir, lo que el fabricante no puede saber por el mero examen de un producto y el mero conocimiento de los avances de la técnica⁵⁰) que no constituya propiedad inmueble, así como las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionados a la productividad, uso o disposición de los mismos.

Aquí el Convenio difiere del modelo de la OCDE, toda vez que confiere el derecho de imposición al Estado de residencia del beneficiario de las regalías, pero al mismo tiempo permite un derecho de gravamen limitado al Estado de la fuente, siempre que dicho impuesto no exceda del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

Para efectos del Convenio las regalías se considerarán procedentes de un Estado cuando quien las paga sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente de dicho Estado. Sin embargo, cuando la persona que las paga, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado un establecimiento permanente o base fija en relación con la cual contrae la obligación de pagar regalías y el pago sea soportado por dicho establecimiento permanente o base fija, se considerará que las regalías provienen del Estado donde se encuentre, o si bajo este parámetro no se puede considerar proveniente de ningún Estado y las regalías se relacionan con el uso o concesión de uso de cualquier propiedad o derecho en uno de los Estados, las regalías se considerarán provenientes de dicho Estado.

⁵⁰ CALVO NICOLAU, E.: *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, Ed. Themis, México D.F., 1997, p. 349.

Por último, al igual que en el caso de los intereses, cuando existan relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o con terceros y el importe de las regalías pagadas exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante.

l) Ganancias de capital. Para efectos de la aplicación del Convenio, se consideran como tales los ingresos que obtenga un residente por la enajenación de bienes inmuebles en el otro Estado Contratante. Además de los bienes descritos en el artículo 6, incluye: toda participación en una asociación, fideicomiso o sucesión, en la medida en que sus activos consistan en bienes inmuebles situados en ese Estado; acciones o derechos similares en una persona jurídica residente de dicho Estado, con activos cuyo valor consista, o haya consistido, en al menos un 50 por ciento en bienes inmuebles situados en el mismo; y, cualquier otro derecho que permita el uso o goce de estos bienes inmuebles.

De acuerdo al Modelo de la OCDE, la facultad de imposición es otorgada al Estado de la fuente. Por otra parte, dispone que las ganancias obtenidas por la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente de un Estado por parte de un residente del otro Estado pueden someterse a imposición por el primer Estado cuando el perceptor de la ganancia haya detentado, directa o indirectamente, una participación de al menos el 25 por ciento en el capital de dicha persona moral durante un periodo de doce meses anteriores a la enajenación.

En cuanto a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles atribuibles a un establecimiento permanente o base fija que un residente de un Estado haya tenido en el territorio del otro Estado, éstas serán sometidas a imposición en el Estado donde se constituyeron.

En el caso de ganancias obtenidas por una empresa, derivadas de la enajenación de buques, aeronaves y contenedores utilizados en tráfico internacional, éstas serán gravadas por el Estado de residencia de la empresa.

j) Servicios personales independientes. Para efectos de la aplicación del Convenio, este término comprende tanto las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

En este apartado se siguen nuevamente los lineamientos del Modelo de la OCDE, otorgando la facultad exclusiva de imposición al Estado de residencia. Sin embargo, prevé dos casos en los cuales el Estado de la fuente podrá gravar dichos ingresos. En primer lugar, cuando el residente de un Estado tenga una base fija en el otro de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, pero tan sólo en la medida que dichas rentas sean atribuibles a la misma. En segundo lugar, podrá gravar los ingresos derivados de las actividades desempeñadas en su territorio, siempre que el contribuyente esté presente durante más de 183 días en un periodo de doce meses.

Por último, el Protocolo del Convenio prevé la posibilidad de que una sociedad residente en los Estados Unidos calcule el impuesto por la prestación de servicios personales independientes mediante una base fija en México sobre una base neta, como si estos ingresos fueran atribuibles a un establecimiento permanente en este último país.

k) Trabajos dependientes. Tal como lo establece el Modelo de la OCDE, la facultad de imposición corresponde al Estado de residencia del contribuyente, siempre y cuando: el empleo no se ejerza en el otro Estado; el perceptor no permanezca en el otro Estado por más de 183 días en un periodo de doce meses;

las remuneraciones se paguen por o en nombre de una persona empleadora que no sea residente del otro Estado; las remuneraciones no sean soportadas por un establecimiento o base fija que el empleador mantenga en el otro Estado.

En el caso de que no se reúnan las anteriores condiciones, los ingresos por concepto de salarios podrán ser sometidos a imposición por el Estado donde se llevó a cabo el empleo.

l) Participación de consejeros. Del mismo modo que el Modelo de la OCDE, el Convenio otorga la facultad exclusiva de gravamen al Estado de la fuente, de manera que las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado obtenga por servicios prestados como administrador o comisario de una sociedad residente del otro Estado, podrán someterse a imposición en este otro Estado.

m) Artistas y deportistas. El Convenio sigue la distribución del poder tributario que establece el Modelo de la OCDE, otorgando la facultad de gravamen al Estado donde se lleva a cabo la actividad. Sin embargo, el Convenio contempla que podrán someterse a imposición dichas rentas tan sólo si la remuneración obtenida, incluidos los gastos reembolsados o que sean soportados por cuenta de él, excede de \$3,000 dólares americanos o su equivalente en pesos mexicanos durante un ejercicio fiscal. En este caso, el Estado de la fuente podrá gravar, mediante retención, el importe total de las percepciones brutas obtenidas durante dicho ejercicio fiscal, siempre que haya un derecho a recibir devolución de tales impuestos cuando no exista impuesto a su cargo en ese ejercicio fiscal. Aún así, el Convenio establece que las rentas obtenidas por un artista o deportista estarán exentas de impuesto en el Estado de la fuente cuando la visita a ese Estado sea financiada sustancialmente con fondos públicos del Estado de residencia o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Igualmente, para efectos de la aplicación del Convenio, se gravarán en el Estado de la fuente las rentas derivadas de estas actividades aunque se atribuyan a una persona distinta, previéndose la posibilidad de comprobar que ni el artista o deportista, ni personas vinculadas al mismo participaron, directa o indirectamente, en estos beneficios en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos o distribuciones de asociaciones.

Por último, el Protocolo del Convenio establece que la remuneración obtenida por un artista o deportista deberá incluir todo ingreso por cualquier actividad desarrollada en el Estado de la fuente, relacionada con su reputación personal como artista o deportista, no aplicándose estas disposiciones al personal de apoyo, tales como técnicos, entrenadores o instructores, quienes estarán sujetos a las disposiciones del convenio relativas a ingresos por servicios personales independientes o trabajos dependientes.

n) Pensiones, anualidades y alimentos. En este apartado el Convenio difiere del Modelo de la OCDE, al introducir anualidades y alimentos junto a pensiones, y al diferenciar entre pensiones privadas y pensiones públicas, en particular los beneficios de la seguridad social.

En cuanto a las anualidades percibidas por una persona física, y de las cuales sea el beneficiario efectivo, sólo podrán gravarse en el Estado de residencia. Para efectos del Convenio, el término anualidades significa una suma determinada, pagada periódicamente en fechas específicas durante un número concreto de años, conforme a una obligación contraída como contraprestación a una adecuada y total retribución (distinta de la prestación de servicios).

Respecto a los alimentos y pagos por manutención de menores, pagados por un residente de un Estado a un residente del otro Estado, se concede la

facultad exclusiva de gravamen al Estado de residencia del que paga los alimentos. Para efectos del Convenio, el término alimentos comprende los pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito o a una sentencia de divorcio, manutención por separación o ayuda obligatoria.

Por último, las pensiones y remuneraciones análogas percibidas por un residente de uno de los Estados Contratantes, y de las cuales sea el beneficiario efectivo, sólo podrán ser sometidas a gravamen en dicho Estado, salvo en el caso de las pensiones públicas pagadas por un Estado Contratante a un residente del otro Estado o a un ciudadano de los Estados Unidos, donde el derecho a imposición corresponderá al Estado de la fuente.

ñ) Funciones públicas. Este apartado sigue en su totalidad los lineamientos establecidos en el Modelo de la OCDE, conviniendo que el Estado pagador de remuneraciones o pensiones por razón de servicios prestados al mismo, gozará de la facultad exclusiva de imposición sobre tales ingresos. Sin embargo, recoge una excepción otorgando, para el caso de las remuneraciones que no sean pensiones, el derecho de imposición al otro Estado en el caso de que el perceptor sea residente del mismo y posea la nacionalidad del mismo o no haya adquirido la condición de residente tan sólo para prestar los servicios objeto de pago. A su vez, en el caso de pensiones se contempla la misma excepción para el supuesto de que la persona física fuera residente y nacional de ese otro Estado.

Por otra parte, en el supuesto de que se trate de remuneraciones y pensiones pagadas en relación con una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, no serán aplicables estas disposiciones, sino las relativas a servicios personales independientes (artículo 14); trabajos dependientes (artículo 15); participaciones de consejeros (artículo 16); artistas y deportistas (artículo 18); y pensiones, anualidades y alimentos (artículo 19).

o) Estudiantes. Esta disposición se refiere a los pagos percibidos por estudiantes o personas en prácticas para cubrir sus gastos de manutención, estudios o formación práctica, donde el Convenio, continuando con los parámetros establecidos por el Modelo de la OCDE, otorga la facultad exclusiva de imposición al Estado de residencia del estudiante. De esta forma, todos los pagos de este carácter percibidos de fuentes situadas fuera del Estado donde se encuentre el estudiante o la persona en prácticas, estarán exentos de impuestos en dicho Estado.

p) Organizaciones exentas. Este apartado dispone que una organización residente en un Estado Contratante que se dedique exclusivamente a fines religiosos, científicos, literarios, educativos o de beneficencia, estará exenta de impuestos en el otro Estado, siempre que ya estuviera exenta en el Estado de residencia y sus rentas hubieran estado exentas de impuesto en el otro Estado de haber sido recibidas por una organización del mismo carácter reconocida como exenta de impuesto en ese Estado.

q) Otras rentas. En cuanto a las rentas que no se encuentran mencionadas en los preceptos del Convenio, éste otorga la facultad de imposición exclusiva al Estado de la fuente.

r) Métodos para evitar la doble imposición. El artículo 24 del Convenio regula los métodos para evitar la doble imposición cuando no se establezca la facultad de gravamen exclusiva para uno de los Estados Contratantes.

Como regla general, el Convenio prevé el método de imputación (*tax credit*) para los ingresos por los que un residente de un Estado Contratante o un ciudadano de los Estados Unidos ya hubiera pagado impuestos en el otro Estado Contratante. Asimismo, permite que una sociedad que tenga al menos un 10 por ciento del capital accionario de una sociedad residente en el otro Estado

Contratante, y que reciba dividendos de la misma, pueda acreditar los impuestos pagados por la sociedad extranjera sobre los beneficios con cargo a los cuales los dividendos fueron distribuidos.

Por otra parte, el Convenio prevé que México podrá aplicar el método de exención con progresividad cuando rentas de un residente en su territorio se obtengan en el otro Estado Contratante y se encuentren exentas de impuesto en México, de tal manera que entonces podrá considerar las mismas para calcular el monto del impuesto a su cargo.

Para efectos de la aplicación de este método de acreditamiento o imputación, el Convenio nos remite a la legislación interna de los Estados Contratantes sobre reglas de fuente a fin de limitar el crédito del impuesto pagado en el extranjero a aquella parte que efectivamente corresponda a los Estados Contratantes.

Por último, considera el caso particular de los ciudadanos estadounidenses residentes en México que obtengan rentas que se encuentren exentas o sometidas a una tasa reducida de impuesto en Estados Unidos. En tal caso, México permitirá acreditar contra su impuesto únicamente el impuesto que hubieran exigido los Estados Unidos. Éste, a su vez, y dado que la legislación fiscal estadounidense prevé la imposición por la renta mundial de sus ciudadanos, concederán un crédito contra su impuesto por el impuesto pagado en México, pero una vez se hubiera otorgado el primero de los acreditamientos mencionados. Sin embargo, el crédito otorgado contra el impuesto estadounidense no reducirá la parte del mismo que sea acreditable contra el impuesto mexicano de acuerdo a lo arriba mencionado.

4. Limitación de beneficios

A diferencia de lo que señalan los Modelos de la OCDE y de la ONU, los Estados Unidos introducen en sus tratados fiscales disposiciones relativas a la limitación de beneficios, con la intención de evitar que algunas personas que no sean residentes de uno de los Estados Contratantes creen las condiciones necesarias para cumplir los requisitos del acuerdo y se beneficien del mismo (*treaty shopping*).⁵¹

En el presente Convenio, dentro de estas disposiciones se establece que un residente de un Estado Contratante que obtenga rentas procedentes del otro Estado, gozará de los beneficios fiscales en el Estado de la fuente, cuando dicha persona sea:

- Una persona física.
- Un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.
- Realice actividades empresariales en el Estado de residencia distintas a la realización o manejo de inversiones (salvo que estas actividades sean de banca o de seguros realizadas por banco o compañías de seguros) y las rentas obtenidas del Estado de la fuente se obtengan en relación, o sean accesorias, a dichas actividades empresariales.
- Una sociedad que cotice en un mercado de valores situado en cualquiera de los Estados Contratantes.

⁵¹ SMITH, E.: "Perspectiva de la política del Tratado Fiscal entre los Estados Unidos y México." *Revista Jurídica*, n° 24, México D. F., 1995-I, pp. 420-422.

- Una sociedad que sea totalmente propiedad, directa o indirectamente, de un residente de este Estado, y cuyas acciones se negocien sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados Contratantes.
- Una sociedad que sea totalmente propiedad en más de un 50 por ciento de residentes de cualquiera de los Estados Contratantes y cuya clase principal de acciones se negocie sustancial o regularmente en un mercado de valores reconocido situado en dicho Estado.
- Una entidad con fines no lucrativos (incluidos los fondos de pensiones o fundaciones privadas) que esté generalmente exenta del impuesto sobre la renta en el Estado Contratante donde resida, siempre que más de la mitad de los beneficiarios, miembros o participantes, si los hubiere, tengan derecho a los beneficios del Convenio.

Por otra parte, es importante destacar que el Convenio contempla la relación trilateral que surge en virtud del Tratado de Libre Comercio (TLC), al extender sus beneficios a cualquier sociedad que sea totalmente propiedad de residentes en cualquiera de los países que formen parte del TLC y cuyas acciones se negocien sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido.

Del mismo modo, una persona podrá acceder a los beneficios del Convenio en lo relativo a dividendos, intereses o regalías si satisface ciertas limitaciones relacionadas con la propiedad accionaria o de reducción de la base gravable. En el primer caso, tanto si más del 30 por ciento de sus ingresos son propiedad, directa o indirectamente, de residentes de uno de los Estados Contratantes, como si esa propiedad lo es en más de un 60 por ciento de residentes en un país miembro del TLC. A su vez, la disposición de reducción de base gravable permite que una persona se beneficie del Convenio si menos del 70 por ciento de sus

ingresos brutos se utiliza para cumplir obligaciones con personas sujetas a los beneficios del Convenio y, dentro de ese porcentaje, si menos del 40 por ciento se reduce a favor de personas que no tienen derecho a los beneficios del Tratado si son residentes de algún país que sea parte del TLC.

Finalmente, se prevé la posibilidad de que una persona demuestre al Estado de la fuente su derecho a los beneficios del Convenio. Para esto, las autoridades competentes considerarán si el establecimiento, constitución, adquisición y mantenimiento de dicha persona y la realización de sus actividades no ha tenido como principal propósito el obtener los beneficios del Convenio.

5. Disposiciones especiales

a) Principio de no discriminación. El Convenio adopta el principio de no discriminación que establece el Modelo de la OCDE, lo que significa que los nacionales de un Estado Contratante no podrán recibir en el otro Estado un trato menos favorable que el que se aplique a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Del mismo modo, se establece este principio en el supuesto de establecimientos permanentes y empresas asociadas, las cuales deberán recibir el mismo trato que las empresas residentes en dicho Estado.

Por otra parte, el Convenio prevé la validez de las disposiciones relativas al impuesto sobre sucursales (artículo 11-A), así como el caso de que México pueda negar una deducción por gastos presuntos (sin tomar en consideración el lugar en el que se incurrieron dichos gastos) a una persona física residente de los Estados Unidos que haya optado por ser sometida a imposición en México sobre una base neta por sus ingresos obtenidos de bienes inmuebles.

b) Procedimiento amistoso. El Convenio toma en su mayoría las disposiciones del Modelo de la OCDE, previendo la consulta entre las autoridades competentes en caso de que una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican una imposición no conforme al Convenio, o para resolver cuestiones de interpretación o aplicación. En la primera circunstancia, el término para que la autoridad competente del Estado de residencia notifique al otro Estado el caso es de cuatro años y medio desde la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración correspondiente en dicho Estado. Igualmente cualquier acuerdo alcanzado deberá implementarse dentro de los 10 años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración correspondiente en el otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un periodo más largo cuando lo permita el Derecho interno de dicho Estado.

A diferencia del Modelo de la OCDE, el Convenio prevé la posibilidad de que cualquier dificultad o duda respecto a su interpretación o aplicación que no se pueda resolver mediante consultas entre las autoridades competentes, se pueda someter a arbitraje, al igual que cuando el procedimiento amistoso agote todas sus fases sin que las autoridades hayan llegado a un acuerdo en los dos años siguientes a la reclamación, y siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta, la cual será también obligatoria para ambos Estados. Este procedimiento se establecerá a través del intercambio de notas por la vía diplomática.

Respecto a su composición, la junta de arbitraje se integrará cuando menos por tres miembros, designados en mismo número por cada autoridad competente, y sus miembros deberán aceptar por escrito quedar obligados y sujetos a las disposiciones aplicables en materia de confidencialidad y de divulgación de ambos Estados y del Convenio.

En cuanto al procedimiento, las autoridades competentes podrán dar instrucciones a la junta o, en caso contrario, ser esta misma quien establezca sus propias reglas en temas como la designación de un presidente, los procedimientos para alcanzar una decisión, y el establecimiento de plazos.

Por otra parte, se prevé la posibilidad de que los contribuyentes y/o sus representantes presenten sus argumentos a la junta, la cual decidirá sobre la base del Convenio, otorgándole la debida observancia a las leyes internas de los Estados y los principios del Derecho Internacional, quedando los costos del procedimiento de arbitraje cubiertos por cada Estado y, en su caso, por el contribuyente.

c) Intercambio de Información. Esta disposición faculta a las autoridades competentes para intercambiar información relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio y de conformidad con las disposiciones de cualquier acuerdo entre los Estados Contratantes para el intercambio de información tributaria (Véase el Acuerdo suscrito entre México y Estados Unidos para el Intercambio de Información Tributaria, firmado el 9 de noviembre de 1989).

En caso de que dicho acuerdo no esté en vigor, las autoridades competentes de los Estados se encuentran obligadas a intercambiar la información necesaria para aplicar el Convenio o para administrar y aplicar el Derecho Interno de cada Estado en lo relativo a los impuestos comprendidos en el mismo.

En cualquier circunstancia, la información recibida por un Estado será mantenida secreta en la misma medida en que lo esté la información obtenida en base a su legislación interna, y sólo se comunicará a las personas físicas o autoridades (Incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la determinación, gestión, recaudación y administración de los impuestos

comprendidos en el Convenio, así como de la recuperación y recaudación de créditos derivados de éstos, de la aplicación de las leyes, de la persecución de delitos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos.

Por último, es importante señalar que el intercambio de información comprenderá a todos los impuestos federales, además de aquéllos establecidos por el Convenio.

A partir del análisis de los Modelos elaborados por la OCDE y por la ONU, podemos concluir que este Convenio adopta en su mayor parte las propuestas de la OCDE, dando prioridad impositiva al país de residencia. Sin embargo, considerando a México como un país en vías de desarrollo, se recogen disposiciones previstas por el Modelo de la ONU que amplían los casos en que se otorga la facultad de imposición al país de la fuente, como por ejemplo en el caso de las regalías, donde se prevé la imposición limitada por parte del país de la fuente, a diferencia del modelo de la OCDE que otorga dicha facultad enteramente al país de residencia.

E. ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Como hemos visto, el Convenio entre México y Estados Unidos para evitar la doble imposición nos remite en materia de intercambio de información tributaria al Acuerdo entre ambos países que con ese fin se encuentre en vigor, tratándose en este caso del firmado el día 9 de noviembre de 1989, que a continuación analizaremos.

El objetivo de este Acuerdo es el de proporcionar los medios para facilitar el intercambio de información con el fin de prevenir la evasión y el fraude en materia tributaria. Este intercambio de información se utilizará en la aplicación de las leyes nacionales de los Estados Contratantes relativas a los impuestos establecidos en el mismo Acuerdo, así como en la determinación, liquidación, recaudación de impuestos, cobro y ejecución de créditos fiscales y la investigación o persecución de delitos en materia fiscal.

Para efectos de su aplicación, los impuestos comprendidos son, en el caso de México, los impuestos federales sobre la renta, sobre productos del trabajo, sobre activos, valor agregado, así como las contribuciones sobre el consumo. Para los Estados Unidos, mientras tanto, comprende los impuestos federales sobre la renta, sobre productos del trabajo, sobre transferencias destinadas a evadir el impuesto sobre la renta, sobre sucesiones y donaciones y sobre el consumo. El Acuerdo también se aplicará a todo impuesto establecido por un Estado, Municipio, u otra subdivisión política o autoridad local de un Estado Contratante. Asimismo se prevé su aplicación a todo impuesto idéntico o similar que se establezca con posterioridad a la fecha en que se firmó del Acuerdo.

Así, con motivo de la suscripción de este Acuerdo, ambos Estados se encuentran en la obligación de responder a toda solicitud de información. Sin embargo, establece casos en los cuales el Estado requerido se encuentra liberado de tal obligación: cuando dicha solicitud implique que el Estado requerido se exceda en sus facultades; cuando la información no se pueda obtener sobre la base de su legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal; cuando la información solicitada sea contraria a su seguridad nacional u orden público; cuando implique divulgar secretos empresariales, profesionales o procedimientos comerciales; cuando al facilitar la información se discrimine a un nacional; o, finalmente, cuando la solicitud no cumpla con las formalidades que establece el Acuerdo.

La información objeto de este Acuerdo comprende todo hecho o declaración, cualquiera que sea la forma que revista, y que pueda ser relevante para la administración y aplicación de los impuestos, incluyendo el testimonio de personas físicas, así como los documentos, registros u otros bienes tangibles que estén en posesión de una persona o Estado Contratante.

El Acuerdo establece tres métodos para proporcionar información:

- Automática, que consiste en la transmisión constante de datos que recibe la autoridad fiscal de cada Estado Contratante y que de antemano decide comunicar por su relevancia a las autoridades de la otra parte.

- Espontánea, consistente en aquella información que eventualmente llega a conocimiento de las autoridades fiscales competentes de uno de los Estados Contratantes y que, sin requerimiento previo de la otra, decide proporcionar.

- A requerimiento específico o solicitud previa. En estos casos el Acuerdo faculta a la autoridad competente del Estado requerido para examinar libros,

documentos, registros u otros bienes tangibles, e interrogar a toda persona en conocimiento o posesión de tales documentos, bienes o información y a requerirla para que los presente. Asimismo, establece que no hay limitación legal para recabar información bancaria relevante para la comprobación del cumplimiento en materia de contribuciones, siempre y cuando se satisfagan los requisitos de la Ley de Instituciones de Crédito (artículo 117).⁵²

Además de los mecanismos de requerimiento de información antes descritos, el Acuerdo prevé otros instrumentos tales como la recepción de declaraciones de personas sometidas a protesta de decir verdad, el interrogatorio de éstas por terceros interesados o afectados por la investigación, la obtención de originales sin enmiendas de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles.

Por otra parte, el Acuerdo establece que cualquier información se tratará como secreta y solamente se podrá revelar a las personas físicas o autoridades, incluyendo órganos administrativos y judiciales, que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de contribuciones, así como en el cobro de créditos fiscales, en la aplicación de leyes, en la persecución de delitos fiscales o en la resolución de los recursos administrativos en materia tributaria. Asimismo, la información podrá revelarse en procedimientos públicos ante tribunales o resoluciones judiciales.

Finalmente, el Acuerdo prevé la posibilidad de implementar un programa para alcanzar sus objetivos, al igual que otras medidas tales como el intercambio de conocimientos técnicos, el desarrollo de nuevas técnicas de auditorías (incluyendo auditorías simultáneas e investigaciones simultáneas de delitos, en sus jurisdicciones y por las autoridades competentes), la identificación de nuevas áreas de evasión de impuestos y estudios conjuntos en torno a dichos sectores.

⁵² LOMELI CEREZO, M., et.al.: *Convenios Fiscales Internacionales*, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México D.F., 1997, p. 272.

Asimismo, se establece que cualquier dificultad o duda derivada de la interpretación o aplicación del Acuerdo se podrá resolver por mutuo acuerdo, mismo procedimiento que se utilizará para la determinación de los costos extraordinarios en los que se incurra durante la obtención de información.

En definitiva, este Acuerdo viene a recoger los principios internacionalmente observados en materia de intercambio de información, tal y como han sido establecidos en el Modelo de Convenio Fiscal Sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, de manera que hizo innecesaria la profundización de esta materia en el posterior Convenio que ambos países firmaron y que en páginas precedentes hemos analizado, por lo que ambos, Convenio y Acuerdo, vienen a complementarse efectivamente.

CAPITULO III. EFICACIA DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

A. MECANISMOS O MÉTODOS

Como punto de partida podemos encontrar que son tres los tipos de métodos existentes para evitar la doble imposición:

a) Unilaterales. Consiste en aquellas disposiciones jurídicas adoptadas por la legislación de un determinado Estado con la pretensión de evitar la doble imposición sobre sus nacionales.

b) Bilaterales. Son convenios o tratados internacionales tendientes a evitar la doble imposición para los nacionales de los Estados involucrados, siguiendo criterios de sujeción o atribución.

c) Multilaterales. Son los convenios o tratados internacionales celebrados entre más de dos Estados, tendientes a regular la múltiple imposición que se presenta en las relaciones internacionales que tienen lugar entre sus nacionales.⁵³

Siguiendo la clasificación de Jiménez González, podemos diferenciar las medidas encaminadas a evitar o eliminar los efectos de la doble imposición internacional de aquéllas que buscan meramente reducirlos.⁵⁴

⁵³ ORTIZ, SAINZ y TRON, M., *op. cit.*, pp. 9-11.

⁵⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A.: *Lecciones de Derecho Tributario*, Ed. Harla, México D.F., 1997, pp. 215-216.

Dentro de los mecanismos dirigidos a evitar la doble imposición encontramos:

1. La potestad tributaria exclusiva, que se produce cuando los Estados convienen, de común acuerdo y mediante la firma de tratados internacionales, la atribución exclusiva de la potestad tributaria en favor de uno de ellos.

2. El método de exención, cuando el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, excluyendo de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. Este método tiene dos variantes:

a) Exención integral o completa, en el caso de que el Estado de residencia prescinda por completo de las rentas procedentes del país de la fuente.

b) Exención con progresividad o calificada, cuando los ingresos provenientes de una fuente de riqueza situada en el extranjero, y que resultan gravados en el país de la fuente, se acumulan para determinar la tasa aplicable al contribuyente en el país de residencia, pero se excluyen de la base gravable.

3. El método de imputación o crédito (*tax credit*). En este caso, el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante. Es decir, la persona en cuestión deberá acumular o reconocer fiscalmente el ingreso que se obtenga en el extranjero, pero el impuesto ya pagado en el Estado de la fuente podrá deducirse o acreditarse contra el impuesto determinado en el Estado de residencia. Existen dos modalidades de acreditamiento:

a) Imputación total o integral, cuando el impuesto extranjero se acredita sin limitación alguna.

b) Imputación ordinaria, cuando se acredita el impuesto extranjero pero con la limitación que supone el impuesto que en el ámbito nacional generarían los ingresos obtenidos en el extranjero, esto es, el impuesto extranjero será acreditable en la medida en que no exceda del impuesto que hubiera correspondido a esos ingresos si los mismos se hubiesen generado en el Estado de residencia.

Por último, no existe una única manera en que el impuesto pagado en la fuente sea acreditable contra el causado en el Estado de residencia, sino que son dos las formas de crédito fiscal: a) el crédito fiscal directo, que deriva de un impuesto generado directamente por el contribuyente, ya sea pagado por éste, o bien retenido en la fuente; y b) el crédito fiscal indirecto, que deriva de impuestos pagados por una subsidiaria extranjera.

4. El método de crédito por impuesto exonerado (*tax sparing o matching credit*). El Estado de residencia, en este último supuesto, otorga un crédito contra su impuesto por el monto de los impuestos efectivamente pagados en el Estado de la fuente, e inclusive por aquellas cantidades que no se pagaron en función de exenciones, exoneraciones, franquicias o estímulos.

Cabe destacar que estos mecanismos se incluyen en los tratados o convenios internacionales que regulan la materia de la doble imposición, estrechamente relacionados con la adopción de reglas definitorias para conceptos tales como residencia y establecimiento permanente, con normas de distribución de la potestad tributaria y de cooperación en materia de fiscalización internacional. Para efectos de la celebración de estos tratados existen los modelos de convenio que examinamos en el capítulo II del presente trabajo, donde se recogen estos elementos.

Dentro de las medidas encaminadas a reducir los efectos de la doble imposición encontramos:

1. El método de deducción. Consiste en considerar al impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta global de la persona o entidad en el Estado del cual es residente. Así, el Estado de residencia considera los ingresos percibidos de una fuente ubicada en el extranjero para calcular la base gravable, deduciendo como un gasto necesario para la obtención de dicho ingreso el impuesto pagado en el Estado de la fuente.

2. Método de tipo impositivo especial o de reducción del impuesto, en el cual se impone, sobre los ingresos percibidos de una fuente de riqueza en el extranjero, tipos impositivos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional. De esta manera, el Estado de residencia concede un beneficio en la tasa aplicable a los contribuyentes con ingresos originados en el extranjero, partiendo de la base de que dichos ingresos estarán gravados en la fuente.

3. El método de diferimiento del impuesto (Tax deferral), cuando las rentas provenientes del extranjero no se gravan en el Estado de residencia hasta el momento en que efectivamente se transformen en dividendos.

Estos mecanismos tienen un carácter fundamentalmente unilateral, por lo que encuentran su lugar de definición propio en las distintas legislaciones internas.

B. LEGISLACIÓN INTERNA

El otro medio para eliminar el problema de la doble imposición, junto a la celebración de convenios internacionales, consiste en la introducción de normas

en la legislación interna, bien sea de forma complementaria con las primeras, bien unilateralmente.

Bajo esta tesis y para el caso de México, encontramos que las disposiciones relativas a la doble imposición internacional se encuentran contenidas, básicamente, en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los artículos 5 y 6 de su Reglamento. Nuestra legislación fiscal recoge, en el primero de los artículos mencionados, el método unilateral de imputación o crédito, pues permite que los contribuyentes acrediten los impuestos pagados en el extranjero contra del que se encuentran obligados a pagar en México por los ingresos obtenidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

La Imputación prevista por la Ley del Impuesto sobre la Renta es de tipo ordinario, es decir, que el impuesto extranjero tan solo será acreditable en la proporción en la que se cause el impuesto mexicano por dichos ingresos. Lo anterior se traduce en que un contribuyente en México no podrá beneficiarse del impuesto extranjero más allá de la carga fiscal que incida directamente sobre los ingresos de la fuente ubicada en el extranjero, de conformidad con el procedimiento señalado por la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁵⁵

Asimismo, cabe señalar que en el citado artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta encontramos los requisitos indispensables para el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, dentro de los cuales se encuentra: que el contribuyente sea residente en México; que sean ingresos de una fuente de riqueza ubicada en el extranjero; que exista un impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la obtención de dichos ingresos; que los ingresos se encuentren afectos al pago del impuesto sobre la renta en México; y que, por último, la

⁵⁵ TRON, M., *op. cit.*, pp. 18-21.

relación no exceda de la prevista en un tratado para evitar la doble imposición que resulte aplicable al caso concreto.⁵⁶

A su vez, el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula los ingresos percibidos por residentes en el extranjero, señalando las condiciones que deben reunir éstos para ser considerados producto de una fuente de riqueza en México, así como las diferentes tasas de impuesto aplicables y las reglas específicas para el cálculo del impuesto para cada caso concreto. Dentro de los rubros previstos en este Título encontramos: ingresos por salarios y, en general, por la prestación de servicios personales subordinados; ingresos por honorarios o servicios personales independientes; ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro y pensiones vitalicias; remuneraciones a los miembros de consejos de administración y de vigilancia; comisarios y gerentes generales; uso o goce temporal de inmuebles; ingresos por servicios de tiempo compartido; uso o goce temporal de muebles; enajenación de inmuebles; enajenación de acciones y títulos; intercambios de deuda por capital efectuados por residentes en el extranjero distintos del acreedor original; operaciones derivadas de capital; ingresos derivados de arrendamiento financiero; regallas y asistencia técnica; ingresos por servicios de construcción, instalación, mantenimiento o montaje de inmuebles; dividendos; intereses; premios; ingresos de artistas, deportistas y espectáculos; e ingresos obtenidos por mediación de residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Igualmente la legislación fiscal prevé, en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la tributación de los residentes en el extranjero con una fuente de riqueza en México, donde se señala que se encuentran obligados al pago de dicho impuesto los residentes que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados

⁵⁶ CALVO NICOLAU, E.: *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*, Ed. Themis, México D.F., 1986, p. 1318.

presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o, cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éstos. De los ingresos mencionados forman parte los pagos efectuados por los actos o actividades que benefician al residente en el extranjero, incluyendo los que le eviten una erogación.

En todo caso, el interés que reviste este punto es que, si nos limitáramos a los mecanismos que se contemplan en la materia, como consecuencia de la mera aplicación de la legislación interna, es posible obviar los problemas de la doble imposición sin recurrir a la aplicación de convenios internacionales. Ahora bien, en la misma medida demuestra que éstos no dejan de ser imprescindibles como medio para poner de acuerdo los intereses del país de la fuente con los del país de residencia, por lo que de ellos se deriva cierta eficacia.

C. EFICACIA

Para apreciar hasta qué punto los tratados para evitar la doble imposición pueden llegar a ser eficaces, hay que tomar en consideración tres elementos. En primer lugar el contexto al que responden. A continuación, los objetivos que se marcan. Por último, la adecuación de los instrumentos a los objetivos, es decir, lo que con propiedad calificaremos como eficacia.

En este sentido, el fenómeno que motiva la firma de los tratados no es simplemente la doble imposición, sino el aumento progresivo de las situaciones que responden a su definición. Tras esta circunstancia encontramos la multiplicación de las relaciones económicas entre las naciones, cada vez mayor y cada vez más diversa. Dentro del contexto de la globalización económica, caracterizada por la apertura de las economías nacionales a los movimientos de

capital y mercancías, así como por procesos de integración económica, el control de la doble imposición internacional escapa palpablemente a las capacidades unilaterales de los diferentes Estados, lo que se traduce en la necesidad de firmar convenios de esta naturaleza.

De acuerdo con esto, la finalidad última de los tratados es generar certidumbre para los movimientos de capital a nivel internacional, resultado que no se logra únicamente con medidas unilaterales de legislación interna, como el caso mexicano viene a demostrar, y su gobierno hubo de reconocer en la Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación del año 1991, que a la letra señala: "Las ventajas que conlleva la celebración de tratados para evitar la doble imposición consiste principalmente en la posibilidad de armonizar los sistemas impositivos entre países y en resolver la doble causación del Impuesto que no es posible eliminar con medidas unilaterales. Además este instrumento permite establecer medidas recíprocas de exención y otorga mayor certeza política al inversionista. Otro de los atributos de los Tratados es que posibilita una más eficiente administración y fiscalización de los Impuestos."

Esto a pesar de que ya la legislación mexicana, mediante la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecía de forma unilateral métodos y técnicas similares a los presentes en su acuerdo con los EE.UU., como lo es el método de imputación ordinaria, que permite a los contribuyentes acreditar el impuesto pagado en el extranjero en contra del que les corresponda pagar en México por los ingresos derivados de una fuente de riqueza ubicada en el extranjero, pero tan

solo en la medida en la que se cause el impuesto mexicano por los mismos ingresos.

En virtud de lo anterior podemos afirmar que los tratados son un instrumento político que da respuesta en términos de seguridad jurídica a necesidades de la inversión extranjera y que en cuanto tales, siempre y cuando gocen de claridad en sus contenidos, alimentan cierta eficacia en la garantía que la inversión obtiene del establecimiento de un compromiso internacional. Para el caso de México, que no es un país exportador de capitales, ni cuenta con grandes trasnacionales que requieran la protección que implica un Tratado de esta naturaleza, los beneficios vienen asociados a la atracción de capitales foráneos y a la mayor posibilidad de su permanencia más allá del corto plazo.

En consonancia con este marco estratégico, el Acuerdo firmado por México y EE.UU. se dirige al logro de los siguientes objetivos:

- a) Proporcionar seguridad en las inversiones se convierte en la preocupación clave, en buena parte relacionada con la firma del Tratado de Libre Comercio. En este sentido podemos decir que el Acuerdo, al clarificar las potestades fiscales de cada uno de los países y al establecer mecanismos de resolución de las situaciones inciertas, facilita el flujo de capitales al aportar seguridades adicionales a los inversores acerca de sus obligaciones y beneficios.

- b) Equilibrar las potestades fiscales de ambos Estados, con el fin de buscar la nivelación de cada parte contratante de acuerdo a sus propias características.⁵⁷ De esta manera se establece un reparto de las cargas y de los beneficios, al tiempo que se cierran vías para la evasión fiscal, en buena parte gracias a los canales institucionales de intercambio de información que se contemplan.
- c) Establecer una carga fiscal más justa para el contribuyente.

Bajo esta tesitura, los tratados, y en concreto el Acuerdo que estamos analizando, procuran conferir la facultad exclusiva de gravamen a uno de los Estados contratantes y, por ende, lograr efectivamente eliminar el surgimiento de la doble tributación. Sin embargo existen casos, tales como los referentes a dividendos, intereses y regalías, en los que ambos Estados contratantes gozan de una facultad limitada de gravamen, lo cual se traduce en una doble imposición. En dichos casos, los tratados no eliminan el fenómeno, pero sí adoptan medidas para atenuar sus efectos negativos, que a saber son los métodos de imputación o exención, con sus diferentes modalidades, que vienen a establecer un reparto de gravámenes más justo.

En definitiva, si partimos de la base de que el objetivo fundamental de los tratados para evitar la doble imposición es el atenuar los efectos negativos que resultan de este fenómeno, en particular los referentes a la incertidumbre y el alto costo fiscal que provoca entre los inversores, del análisis del Acuerdo entre México y los EE.UU. podemos concluir que éste contiene un nivel de eficacia que no deriva necesariamente de las técnicas adoptadas para eliminar la doble imposición, en buena parte preexistentes, sino de su misma firma y de las certezas que de ella derivan, así como del compromiso de resolución de conflictos que pudieran surgir entre ambos países sobre la materia. Así viene a establecer

⁵⁷ LOMELI CERREZO, M., *op. cit.*, p. 127.

un esquema fiscal más justo y, de forma significativa, de mayor vigencia, evitando tratos discriminatorios a contribuyentes en el extranjero y permitiendo una mejor administración y fiscalización de los impuestos pagados en otro país.

CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES

De acuerdo a las páginas precedentes podemos concluir que:

- La doble imposición internacional se entiende casi unánimemente como la aplicación de un impuesto similar, sobre un mismo contribuyente y por un mismo hecho gravable, por parte de dos o más jurisdicciones en un mismo periodo de tiempo. Consiste, por tanto, en un acto en el que se superponen dos autoridades con idénticos derechos soberanos, pudiendo originarse a partir de tres causas: diferencia de criterio jurisdiccional, diferencia de interpretación, y diferencia de aplicación.

- Como instrumentos para solucionar esta situación han surgido una serie de Modelos de Convenio que se han venido utilizando como marcos de referencia para los acuerdos bilaterales, como el que ha sido nuestro objeto de análisis. Los intentos de encontrar mecanismos que eviten la doble imposición se han desarrollado en estrecha relación con la evolución de organismos internacionales desde el nacimiento de la Sociedad de Naciones, cuyos esfuerzos se vieron continuados en la ONU. Sin embargo, es con el nacimiento de la OCDE cuando se establecen principios prácticos de aplicación y se crea un marco estable sobre el que negociar acuerdos bilaterales. Bajo esta tesitura, el Modelo de la ONU retoma dichos principios, aunque introduciendo elementos que contemplan los intereses de los países en vías de desarrollo, al otorgar una mayor autoridad impositiva al país de la fuente que el de la OCDE (que, recordemos, representa a países mayoritariamente exportadores de capital), en un intento de favorecer la importación de capital en dichos países, así como ampliando los casos considerados como "establecimiento permanente", como vía para extender los derechos impositivos de dichas naciones.

- En virtud del aumento cuantitativo y cualitativo de la inversión extranjera directa desde finales de la 2ª Guerra Mundial, como temas centrales de los distintos Modelos de Convenio se han venido planteando los referentes a beneficios empresariales para el caso de establecimientos permanentes, intereses, regalías y dividendos. Dado que el objetivo es fomentar la inversión extranjera directa y la importación/exportación de capitales, la idea es no penalizar estas operaciones sin que por ello se vulneren los derechos de gravamen tanto en el país de la fuente como en el de residencia, por lo que se ha tendido a buscar el equilibrio entre ambos.

- La parte medular de los acuerdos es, evidentemente, la distribución del poder tributario por categoría de rentas. Los mecanismos coincidentes en los Modelos han sido dos: en primer lugar la clarificación de los casos en los que el gravamen corresponde en exclusiva a un Estado; y, en el caso de no ser esto posible, el establecimiento de unos mecanismos de distribución, definidos por el Modelo de la OCDE y reproducidos por el de la ONU, dejando la combinación concreta de los mismos en manos de los Estados, que deberán elegir por acuerdo aquéllos que consideren más convenientes de conformidad con sus intereses y con la estructura de sus sistemas tributarios. Dado el caso de que ambos Estados gozaran de facultad impositiva sobre una misma renta de acuerdo a los Modelos, éstos contemplan dos métodos básicos con la finalidad de evitar la doble imposición, el método de exención y el método de imputación, con distintas variantes a las que se pueden acoger los acuerdos particulares. Así, en el Convenio firmado entre México y EE.UU. se recoge el método de imputación ordinaria complementándolo con el de exención con progresividad, puesto que dichos métodos son acordes con los preexistentes en la legislación interna de los Estados.

- En todo caso y si bien un objetivo de los Modelos es garantizar a nivel interestatal los principios de derecho, coordinando políticas tributarias de acuerdo

a principios de no discriminación, haciendo así más transparentes los procedimientos y reduciendo la incertidumbre, recogen como mecanismo de solución de conflictos de interpretación y aplicación el procedimiento amistoso. Esto se debe a que al firmar un Convenio los contratantes limitan voluntariamente su autoridad soberana, pero sin llegar por ello a admitir una instancia externa y superior a sus soberanías fruto del derecho internacional. De ahí que el procedimiento amistoso sea un acuerdo entre Estados y no la remisión a un juez superior. En este punto, sin embargo, el Convenio firmado entre los EE.UU. y México incluye la originalidad de una Junta de Arbitraje para los casos en que se agote el procedimiento amistoso, ante la cual, además, pueden presentarse los contribuyentes.

- Igualmente, este tipo de tratados recoge el intercambio de información como una de sus cláusulas fundamentales con la finalidad de hacerlos prácticos. Sin embargo, este mecanismo también puede aparecer, dada la importancia que tiene para la operatividad de todo convenio entre naciones, como un acuerdo independiente. Así ocurre en el caso de México y los Estados Unidos, de tal manera que el Convenio para evitar la doble imposición nos remite a un acuerdo de intercambio de información previo.

- Por su parte, el Convenio está estrechamente relacionado con la firma del TLC. En este sentido hay que entenderlo en el marco de una institucionalización de las relaciones económicas en América del Norte.

Puesto que los firmantes son miembros de la OCDE, siguen en su mayor parte este Modelo, pero complementándolo con el de la ONU, dada la desigual situación económica de los dos países, que reproduce la circunstancia de que la disparidad de objetivos nacionales y de marcos jurídicos internos ha hecho imposible, hasta el momento, el establecimiento de un único Modelo de Convenio y de mecanismos internacionalmente unificados, si bien podemos afirmar que el

consenso sobre los principios que los guían ya existen. Además, el hecho de que esté firmado por los Estados Unidos nos plantea la influencia de las legislaciones internas, tanto en la particularidad de su sistema impositivo, que grava a todos sus ciudadanos, sean o no residentes, como por la cláusula que introduce en todos sus tratados fiscales sobre limitación de beneficios, elemento éste que no se encuentra en ninguno de los Modelos analizados y que nos remite a un Modelo de Convenio exclusivamente elaborado por los EE.UU.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ, F. *et. al.*: *Tratados para evitar la Doble Imposición*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México D.F., 1994.
- ARCO RUETE, L.: *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, Ed. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1977.
- ARELLANO GARCÍA, C.: *Primer Curso de Derecho Internacional Público*, Ed. Porrúa, 2ª edición, México D.F., 1993.
- ARRIJOJA VIZCAÍNO, A.: *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, 14ª edición, México D.F., 1999.
- BETTINGER BARRIOS, H.: *Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación*, Ed. ISEF, 5ª edición, México D.F., 1997.
- BOGGIANO, A.: *Derecho Internacional Privado*, Ed. Abeledo-Perrot, 3ª edición, Buenos Aires, 1991, Tomo III.
- BORRÁS, A.: *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales*, Ed. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1974.
- BORRÁS, A. *et. al.*: *Estudios de Doble Imposición Internacional*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- BUHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Ed. Limusa, 3ª edición, México D.F., 1986.
- CALDERÓN CARRERO, J.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- CALVO NICOLAU, E.: *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*, Ed. Themis, México D.F., 1986.
- CALVO NICOLAU, E.: *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, Ed. Themis, México D.F., 1997.
- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Ed. Civitas, Madrid, 1997.
- CANO LARA, E. y CORTINA QUIJANO, A.: *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos*, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México D.F., 1986.
- *Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.*

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
- *Cooperación Internacional en cuestiones de Tributación.* Informe del Grupo Ad-Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en cuestiones de tributación acerca de la labor realizada en su quinto período de sesiones, Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, Nueva York, 1990.
- CORTINA GONZÁLEZ, A.: *Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria*, Ed. Themis, México D.F., 1993.
- CRUZ PADIAL, I.: *Transparencia Fiscal Internacional*, Ed. Tirant Lo Blanc, Valencia, 2000.
- CUEVA, A. de la: *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, México D.F., 1999.
- CHAPOY BONIFAZ, D.: *Problemas derivados de la múltiple imposición Interestatal e Internacional*, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, México D.F., 1980.
- CURIEL VILLASEÑOR, O.: *Principios Tributarios. Fundamentos constitucionales en la obligación fiscal expuestos en forma didáctica*, Ed. IMGRAF, México D.F., 2001.
- DE LA GARZA, S.: *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México D.F., 1976.
- *Decreto de Promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.* Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero de 1994.
- EINAUDI, L.: *Mitos y Paradojas de la Doble Tributación*, Ed. Ariel, Barcelona, 1960.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, R.: *Derecho Fiscal*, Ed. McGraw-Hill, México D.F., 1998.
- FLORES ZAVALA, E.: *Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, 32ª edición, México D.F., 1998.
- GALINDO GARFIAS, I.: *Derecho Civil. Primer Curso. Parte General*, Ed. Porrúa, 12ª edición, México D.F., 1993.
- GULIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero*, Ed. de Palma, 6ª edición, Buenos Aires, 1997, Volumen I.

- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A.: *Lecciones de Derecho Tributario*. Ed. Harla, México D.F., 1997.
- *Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento*.
- LOMELI CEREZO, M. et. al.: *Convenios Fiscales Internacionales*, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México D.F., 1997.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- MABARAK CERECEDO, D.: *Derecho Financiero Público*, Ed. McGraw-Hill, 2ª edición, México D. F., 2000.
- MARGAIN, H.: *Tesis para evitar la Doble Tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable*, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México D.F., 1956.
- MARTÍN, J. M. y RODRÍGUEZ USÉ, G. F.: *Derecho Tributario General*, Ed. de Palma, 2ª edición, Buenos Aires, 1995.
- *Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, Naciones Unidas, Nueva York 1980.
- *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, París, 1997.
- MUSGRAVE, R. A.: *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Ed. McGraw Hill, 5ª edición, México D.F., 1993.
- NIBOYET, J.: *Principios de Derecho Internacional Privado*, Ed. Instituto Editorial Reus, 2ª edición, Madrid, 1928.
- ORTIZ AHLF, L.: *Derecho Internacional Público*, Ed. Harla, 2ª edición, México D.F., 1999.
- ORTÍZ, SAINZ y TRON, M.: *Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Análisis y Comentarios*, Ed. Themis, México D.F., 1998.
- PÉREZ DE ACHA, L. M.: *Establecimiento Permanente. Comentario 5*, Ed. Themis, México D.F., 1994.
- PÉREZ DE ACHA, L. M.: *Beneficios de las Empresas. Comentario 7*, Ed. Themis, México D.F., 1994.

- PEREZNIETO CASTRO, L.: *Derecho Internacional Privado. Parte General*, Ed. Harla, 6ª edición, México D.F., 1996.
- PINA VARA, R. de: *Diccionario de Derecho*, Ed. Porrúa, 19ª edición, México D.F., 1993.
- PLANAS VIDAL, N.: "La Doble Imposición Internacional", *Revista LEX*, 3ª Época, n° 8, Febrero 1996.
- RINSCHÉ NÚÑEZ, T.: *De la doble tributación internacional*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1970.
- RIOFRÍO VILLA GÓMEZ, E.: *La doble tributación y sus problemas*, Ed. La Unión Católica, Quito, 1960.
- RODRÍGUEZ LOBATO, R.: *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, 2ª edición, México D.F., 1994.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de Nuestro Tiempo*, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1978, Tomo I.
- SHOUP, C. S.: *Hacienda Pública*, Ed. Instituto de Ediciones Fiscales, Madrid, 1980.
- SMITH, E. J.: "Perspectiva de la política del Tratado Fiscal entre los Estados Unidos y México", *Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, n° 24, México, D. F., 1995-I.
- TOVILLAS MORÁN, J.: *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE 1992*, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1996.
- TRON, M.: *Régimen Fiscal de los Extranjeros en México*, Ed. Themis, 4ª edición, México D.F., 1994.
- TROYA JARAMILLO, J. V.: *Derecho Internacional Tributario*, Corporación Editorial Nacional, Quito, 1990, Volumen 4.
- VILLA, J. M. de la et. al.: *Relaciones Fiscales Internacionales*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.
- VILLEGAS, H. B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. de Palma, 7ª edición, Buenos Aires, 1999.

APÉNDICE A

MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO DE LA ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) DEL 1º DE SEPTIEMBRE DE 1992.

CAPITULO I ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

ARTÍCULO 1. PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

ARTÍCULO 2. IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

a) (en el Estado A): _____

b) (en el Estado B): _____

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente, al final de cada año, las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPITULO II DEFINICIONES

ARTÍCULO 3. DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

b) El término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

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

d) La expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante,

salvo cuando el buque o aeronave se exploten únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;

e) El término "autoridad competente" significa:

- (i) (En el Estado A):
- (ii) (En el Estado B):

f) El término "nacional" significa:

- (i) Una persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante;
- (ii) Una persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

ARTÍCULO 4. RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

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

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

d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 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.

ARTÍCULO 5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

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

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación constituye un establecimiento permanente sólo si su realización dura más de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. 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 sus actividades empresariales en

ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

CAPITULO III IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

ARTÍCULO 6. RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS

1. Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en el que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

ARTÍCULO 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 su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirán la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTÍCULO 8. NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de la dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación, o si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

ARTÍCULO 9. EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando:

a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y someta, en consecuencia, a imposición – 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 realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

ARTÍCULO 10. DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese

Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término "dividendos" en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro Estado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o base fija situados 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.

ARTÍCULO 11. INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de ese límite.

3. El término "intereses" en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea residente o no de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan intereses, y éstos se soportan por el establecimiento permanente o la base fija, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

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

ARTÍCULO 12. CÁNONES

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.

2. El término "cánones", en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

4. Cuando por razón de las relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTÍCULO 13. GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal y como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dichos establecimientos permanentes (solo o con el conjunto de la empresa) o base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el transmitente.

ART. 14. SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a dicha base fija.

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

ARTÍCULO 15. SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un 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 realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas de él mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el percceptor permanece en el otro Estado durante un periodo o periodos cuya duración no excedan en conjunto de 183 días en cualquier periodo de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 16. PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ARTÍCULO 17. ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista si no a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista del espectáculo o deportista.

ARTÍCULO 18. PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTÍCULO 19. FUNCIONES PÚBLICAS

1.a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

- (i) Es nacional de ese Estado, o
- (ii) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

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

b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, y a las pensiones, pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTÍCULO 20. ESTUDIANTES

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

ARTÍCULO 21. OTROS INGRESOS

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente con dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

CAPITULO IV IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

ARTÍCULO 22. PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

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

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratantes sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

CAPITULO V MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ARTÍCULO 23 A. MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11 pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a

efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

ARTICULO 23 B. MÉTODO DE IMPUTACIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admilirá

- a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;
- b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

CAPITULO VI DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTÍCULO 24. NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sea más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 19, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante as un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

ARTÍCULO 25. PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos pro el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos pro el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

ARTÍCULO 26. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o las del otro Estado contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratantes;

- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

ARTÍCULO 27. MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTÍCULO 28. EXTENSIÓN TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, (a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o) a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por lo Estados contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, podrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo (a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o) a cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

CAPITULO VII DISPOSICIONES FINALES

ARTÍCULO 29. ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en, lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones de aplicarán:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

ARTÍCULO 30. DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncia por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por la vía diplomática comunicándolo al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

CLÁUSULA FINAL⁵⁸

⁵⁸ La cláusula final relativa a la firma será redactada de acuerdo con las normas constitucionales de los Estados contratantes.

APÉNDICE B

CONVENIO MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE PAÍSES DESARROLLADOS Y PAÍSES EN DESARROLLO (15 DE OCTUBRE DE 1980)

CAPITULO I AMBITO DE LA CONVENCION

ARTÍCULO 1. PERSONAS COMPRENDIDAS

La presente Convención se aplicará a las personas que sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

ARTÍCULO 2. IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. La presente Convención se aplicará a los impuestos sobre la renta (y el capital establecidos en nombre de un Estado contratante, de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación.

2. Se considerarán como impuestos sobre la renta (o el capital) todos los que graven la totalidad de las rentas (o de capital) o los elementos de renta (o de capital), incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como impuestos sobre la plusvalía.

3. Los impuestos existentes a los que se aplicará la Convención son en particular:

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

4. La Convención se aplicará también a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse después de la firma de la Convención, para sustituir a los impuestos actuales o además de éstos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán al final de cada año cualquier modificación que introduzcan en su respectiva legislación fiscal.

CAPITULO II DEFINICIONES

ARTÍCULO 3. DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos de la presente Convención, y a menos que el contexto requiera otra interpretación, se entenderá que:

- a) El término "persona" comprende a las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas;
- b) El término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos fiscales;
- c) Las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- d) La expresión "tráfico internacional" significa el transporte en naves o aeronaves explotadas por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante, excepto cuando la nave o aeronave se explote exclusivamente entre lugares del otro Estado contratante;
- e) La expresión "autoridades competentes" significa:

- (i) (En el Estado A):
- (ii) (En el Estado B):

2. A los efectos de aplicación de la Convención por un Estado contratante, cualquier término o expresión no definidos de otra forma tendrá, a menos que el contexto requiera otra cosa, el sentido que le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos objeto de la presente Convención.

ARTÍCULO 4. RESIDENTES

1. A los efectos de la presente Convención, la expresión "residente de un Estado contratante" significa cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado; esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo.

2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se determinará de conformidad con las normas siguientes:

a) Se considerará que reside en el Estado contratante donde tenga su domicilio permanente, si tiene domicilio permanente en ambos Estados contratantes, se considerará que reside en el Estado contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no puede determinarse el Estado contratante donde está su centro de intereses vitales o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados contratantes, se considerará que es residente del Estado donde viva habitualmente;

c) Si tiene una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tiene en ninguno de ellos, se considerará que reside en el Estado cuya nacionalidad posea; y

d) Si posee la nacionalidad de ambos Estados o no posee la de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes decidirán la cuestión de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea nacional resida en ambos Estados contratantes, se considerará que reside en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

ARTÍCULO 5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A los efectos de la presente Convención, por "establecimiento permanente" se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

2. En particular, se considerarán establecimientos permanentes:

a) Los centros administrativos;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fábricas;

e) Los talleres; y

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. La expresión "establecimiento permanente" comprenderá asimismo:

a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un período superior a seis meses;

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o

con un proyecto conexo) en el país durante un período o períodos que en total excedan de 6 meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión "establecimiento permanente" no comprende:

- a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;
- c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancía pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;
- d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o la obtención de información para la empresa;
- d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que e trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

- a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos a nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;
- b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el siguiente párrafo.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estado contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o e que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

CAPITULO III TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

ARTÍCULO 6. INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

1. Los ingresos percibidos por un residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces (incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) situados en el otro Estado contratante podrán gravarse en ese otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprenderá, en todo caso, los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes.

ARTÍCULO 7. BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente; c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que éste obtendría si fuese 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.

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) de la oficina central de la empresa o de alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de

Intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

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

5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente Convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTÍCULO 8. NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

ARTÍCULO 8-A (VARIANTE A)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera el puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

ARTÍCULO 8-B (VARIANTE B)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, a menos que las actividades de transporte marítimo derivadas de esa explotación en el otro Estado contratante no sean meramente ocasionales. Cuando esas actividades no sean meramente ocasionales, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado. Los beneficios que hayan de someterse a imposición en ese otro Estado se determinarán tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación se reducirá entonces en un ...% (El porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales).

3. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explota el buque o la embarcación.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

ARTÍCULO 9. EMPRESAS ASOCIADAS

1. Siempre que:

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

b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera utilidades que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y ser gravadas en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado —y las grave en consecuencia— las utilidades por las que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y las utilidades así incluidas sean utilidades que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esas utilidades. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario.

ARTÍCULO 10. DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los dividendos, el impuesto así exigido no podrá exceder de:

a) El ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario es una sociedad (no personal) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad;

b) El ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afectará a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundados o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios; así como en las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que se residente la sociedad que pague los dividendos, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, excepto si esos dividendos se pagan a un residente de ese otro Estado o si la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con un establecimiento permanente o un centro fijo situado 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.

ARTÍCULO 11. INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados por un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos intereses podrán someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los intereses, el impuesto así exigido no podrá exceder del% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término "intereses" empleado en el presente artículo comprende los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios del deudor y, en particular los rendimientos de la deuda pública y los de los bonos u obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda pública, esos bonos o esas obligaciones. A los efectos del presente artículo, los recargos por pagos tardíos no se considerarán como intereses.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el crédito por el que se paguen los intereses está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o b) las actividades mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la deuda que dé origen a los intereses y este

establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que se habría acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del presente artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

ARTÍCULO 12. CÁNONES O REGALÍAS

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor es el propietario beneficiario de los cánones, el impuesto así exigido no podrá exceder del ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término "cánones" empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los cánones, residente en un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los cánones, pero medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o con b) las actividades comerciales mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 según corresponda.

5. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus administraciones locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

ARTÍCULO 13. GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y situados en el otro Estado contratante sólo podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados contratantes mantenga en el otro Estado o de los bienes muebles relacionados con un centro fijo de que disponga un residente de uno de los Estados contratantes en el otro Estado a fin de prestar servicios personales independientes, incluidas las ganancias de la enajenación de dicho establecimiento permanente (tanto por separado como con toda la empresa) o de dicho centro fijo, podrán gravarse en ese otro Estado.

3. Las ganancias procedentes de la enajenación de buques o aeronaves que se exploten en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, o de bienes muebles relacionadas con la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo serán gravables en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de capital de una sociedad cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, podrán ser gravadas en ese Estado.

5. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que no sean las enumeradas en el párrafo 4, que representen una participación el ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales en una sociedad que sea residente de un Estado contratante) podrán ser gravadas en ese Estado.

6. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes que no sean los descritos en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 sólo serán gravables en el Estado contratante donde resida el cedente.

ARTÍCULO 14. SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o

b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total de 183 días durante el año fiscal; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado; o

c) Si la remuneración por sus actividades en el otro Estado contratante es pagada por un residente de ese Estado contratante o soportada por un establecimiento permanente o centro fijo situado en ese Estado contratante y excede en el año fiscal del ...% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales).

2. La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

ARTÍCULO 15. SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un

empleo sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo podrán someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días durante el año fiscal considerado;
- b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea residente del otro Estado, y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o un centro fijo que la persona para quien se trabaje tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 16. REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS

1. Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado contratante podrán ser gravadas en ese otro Estado contratante.

2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de este otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

ARTÍCULO 17. INGRESOS DE PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y ATLETAS

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico o atleta, por sus actividades personales como tal en el otro Estado contratante, podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o atleta no los perciba el propio profesional o atleta, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravados en el Estado contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o atleta.

ARTÍCULO 18. PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

ARTÍCULO 18-A (VARIANTE A)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante sólo serán gravables en ese Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local del mismo se gravarán sólo en ese Estado.

ARTICULO 18-B (VARIANTE B)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante podrán gravarse en ese Estado.

2. Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local del mismo se gravarán sólo en ese Estado.

ARTÍCULO 19. REMUNERACIONES Y PENSIONES POR SERVICIOS OFICIALES

1.a) Las remuneraciones distintas de las pensiones pagadas por un Estado contratante, una subdivisión política o una administración local del mismo a una persona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esas remuneraciones sólo serán gravables en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es residente de ese Estado que:

(i) Sea nacional de ese Estado; o

(ii) No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

2.a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local del mismo, directamente o con cargo a fondos creados por ellos, a una persona física por servicios prestados en ese Estado, subdivisión política o administración local, sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esas pensiones sólo serán gravables en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplicarán a las remuneraciones y pensiones por servicios prestados en relación con una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local del mismo.

ARTÍCULO 20. PAGOS RECIBIDOS POR ESTUDIANTES Y APRENDICES

1. Los pagos que un estudiante o aprendiz de negocios que sea o fuere inmediatamente antes de visitar un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado contratante con el único fin de educarse o formarse reciba para su sostenimiento, educación o formación, no serán gravados en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

2. Respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no previstos en el párrafo 1, tendrán derecho además, durante el período de estudios o formación, a las mismas exenciones, desgravaciones o rebajas de impuestos que se concedan a los residentes del Estado que estén visitando.

ARTICULO 21. OTROS INGRESOS

1. Los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante, sea cual fuere su origen, que no se traten en los artículos anteriores sólo serán gravables en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará a las rentas distintas de los ingresos procedentes de los bienes inmuebles, tal como se define en el párrafo 2 del artículo 6, si el beneficiario de tales rentas es residente de un Estado contratante y realiza actividades industriales o comerciales en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él y el derecho o propiedad por el que se pague la renta está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.

CAPITULO IV TRIBUTACION DEL CAPITAL

ARTÍCULO 22. CAPITAL

1. (El capital representado por los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situado en el otro Estado contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.)

2. (El capital representado por bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado.)

3. (El capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, y por bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves y embarcaciones, estará sometido a imposición sólo en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.)

4. (Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante estarán sometidos a imposición sólo en ese Estado.)

(El Grupo decidió dejar a las negociaciones bilaterales la tributación del capital representado por bienes inmuebles y muebles y de todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante. Si las partes negociadoras deciden incluir en la Convención un artículo sobre la tributación del capital, tendrán que determinar si utilizarán el texto que figura en el párrafo 4 u otro texto que atribuya el derecho de imposición al Estado en que se encuentre situado el capital.)

CAPITULO V MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACION

ARTÍCULO 23-A. MÉTODO DE LA EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas (o posea capitales) que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3, eximirá de impuestos a esas rentas (o capitales).

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga ingresos de renta que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, que puedan ser gravados en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir el impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esa deducción, no excederá de la parte del impuesto, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible a esos elementos de renta obtenidos de ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas (o el capital poseído) por un residente de un Estado contratante estén exentas de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas (o el capital) restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas (o el capital) exentos.

ARTÍCULO 23-B. MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas (o posea capitales), que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado (; y deducir de impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado). Sin embargo, (en cualquiera de los dos casos,) esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta (o del impuesto sobre el capital), calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas (o el capital) que puedan gravarse en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas (o el capital poseído) por un residente de un Estado contratante estén exentas de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas (o el capital) restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas (o el capital) exentos.

CAPITULO VI DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTÍCULO 24. NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias. **NO** obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

2. El término "nacionales" designa a :

a) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante, y

b) Todas las personas jurídicas, sociedades personales y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación vigente en un Estado contratante.

3. Los apátridas que sean residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en uno u otro de los Estados contratantes a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales del Estado correspondiente que se encuentren en las mismas circunstancias.

4. Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tengan en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Esta disposición no se interpretará en el sentido de que obligue a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante ninguna de las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes por su estado civil o cargas de familia.

5. Excepto cuando se apliquen las disposiciones del párrafo 1, del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar las utilidades imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. (De manera análoga, las deudas de una empresa de un Estado contratante con un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar el capital imponible de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado).

6. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetas otras empresas análogas del primer Estado.

7. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplicarán a los gravámenes de todas clases y denominaciones.

ARTÍCULO 25. PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que está o estará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante en que reside o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme a las disposiciones de la Convención.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiadas para facilitar las medidas bilaterales mencionadas y la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.

ARTÍCULO 26. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención, en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información o quedará limitado por el artículo 1. Toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique, se revelará sólo a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) que participen en la liquidación o recaudación, la ejecución o reclamación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en

actuaciones de tribunales públicos o m decisiones judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a lo cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evasión de impuestos.

2. En ningún caso se interpretarán las disposiciones del párrafo 1 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:

a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;

b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme alas leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;

c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o procedimiento mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.

ARTÍCULO 27. FUNCIONARIOS DIPLOMÁTICOS Y CONSULARES

Las disposiciones de la presente Convención no afectarán a los privilegios fiscales de que gocen los funcionarios diplomáticos y consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de Convenios especiales.

CAPITULO VII CLAUSULAS FINALES.

ARTÍCULO 28. ENTRADA EN VIGOR

1. La presente Convención estará sujeta a ratificación y los instrumentos de ratificación se intercambiarán en _____ tan pronto como sea posible.

2. La Convención entrará en vigor al intercambiarse los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirán efecto:

a) (En el Estado A): _____

b) (En el Estado B): _____

ARTÍCULO 29. TERMINACIÓN

La presente Convención permanecerá en vigor hasta que sea denunciada por un Estado contratante. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar la Convención, por conducto diplomático, comunicándolo por lo menos seis meses antes de terminar cualquier año y, a partir del año _____. En tal caso, la Convención dejará de surtir efecto:

a) (En el Estado A): _____

b) (En el Estado B): _____

APÉNDICE C

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

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

ARTÍCULO 1. AMBITO GENERAL

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

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

a) por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes; o

b) por cualquier otro acuerdo entre los Estados Contratantes.

3. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el Artículo 4 (Residencia)) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término "ciudadano" incluye a todo aquél que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un periodo de 10 años posteriores a la pérdida de tal calidad.

4. Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

a) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), de conformidad con los párrafos 1 b) y 3 del Artículo 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos), de conformidad con los Artículos 22 (Organizaciones Exentas), 24 (Eliminación de la Doble Imposición), 25 (no discriminación), y 26 (Procedimiento Amistoso); y

b) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con los Artículos 20 (Funciones Públicas), 21 (Estudiantes), y 28 (Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares), a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes legales de este Estado.

ARTÍCULO 2. IMPUESTOS COMPRENDIDOS

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

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

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

a) en México: el impuesto sobre la renta establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) en los Estados Unidos: los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas (excluido el impuesto sobre ganancias acumuladas, el impuesto sobre sociedades controladoras personales y las contribuciones a la seguridad social), y los impuestos especiales

sobre las primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras y los impuestos especiales a las fundaciones privadas en la medida necesaria para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 4 del Artículo 22 (Organizaciones Exentas). Sin embargo, el Convenio se aplicará a los impuestos especiales sobre primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras sólo en la medida en que los riesgos cubiertos por tales primas no hayan sido reasegurados con una persona que no tenga derecho a la exención de dichos impuestos de conformidad con el presente o cualquier otro convenio aplicable a estos impuestos.

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales.

ARTICULO 3. DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, se entiende queo

a) el término "persona" comprende las personas físicas o morales, incluyendo una sociedad, una compañía, un fideicomiso, una asociación, una sucesión y cualquier otra agrupación de personas;

b) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos;

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

d) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave, salvo cuando dicho transporte se efectúe exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;

e) la expresión "autoridad competente" significa:

(i) en México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

(ii) en los Estados Unidos, el Secretario del Tesoro o su representante autorizado;

f) el término "México" significa México como se define en el Código Fiscal de la Federación;

g) el término "los Estados Unidos" significa los Estados Unidos como se define en el Código de Rentas Internas;

h) el término "nacional" significa

(i) toda persona física, que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; y

(ii) toda persona moral, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

ARTICULO 4. RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado.

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

a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

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

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

d) en cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados Contratantes para los efectos del presente Convenio.

ARTICULO 5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

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

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

d) las fábricas;

e) los talleres;

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

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

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

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

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

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

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

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

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, si dicha persona:

a) ostenta y ejerce habitualmente en este Estado poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este párrafo; o

b) no ostenta dichos poderes pero procesa habitualmente en el primer Estado, por cuenta de la empresa, bienes o mercancías mantenidas en este Estado por esta empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por esta empresa o por cualquier empresa asociada.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o 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 en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

ARTICULO 6. RENTAS INMOBILIARIAS (BIENES RAICES)

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (bienes raíces) (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

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

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas del uso directo, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

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

ARTICULO 7. BENEFICIOS EMPRESARIALES

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

a) este establecimiento permanente;

b) ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de

gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

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

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

6. Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

ARTICULO 8. NAVEGACION MARITIMA Y AEREA

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

2. A los efectos del presente Artículo, los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional comprenden los beneficios procedentes del arrendamiento sobre una base de nave completa (por tiempo o viaje) de buques o aeronaves. También incluyen los beneficios derivados del arrendamiento sobre una base de nave vacía de buques y aeronaves, cuando dichos buques o aeronaves sean operados en tráfico internacional por el arrendatario y dichos beneficios sean accesorios a los beneficios establecidos en el párrafo 1. La explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional por una empresa no comprende la transportación por cualquier otro medio de transporte proporcionada directamente por dicha empresa o la prestación del servicio de alojamiento.

3. Los beneficios de una empresa de uno de los Estados Contratantes provenientes del uso, de pagos por demora o del arrendamiento de contenedores (comprendidos los remolques, las barcasas y el equipo relacionado para el transporte de contenedores) utilizados en tráfico internacional, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

ARTICULO 9. EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando:

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

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

2. Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de este Estado, y somete, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa de otro

Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el otro Estado procederá, de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso), al ajuste correspondiente del monto del impuesto que haya percibido sobre esos beneficios, si acepta realizar el ajuste efectuado por el primer Estado Contratante. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no limitan cualquier disposición de la legislación de los Estados Contratantes que permita la distribución, asignación o atribución de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o estén controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses, cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas.

ARTICULO 10. DIVIDENDOS

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

2. Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;

b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Artículo, la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la prevista en el inciso b) del párrafo 2.

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

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que para los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente aquí situado, o presta o ha prestado unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada y los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

6. Un Estado Contratante no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad que no sea residente de este otro Estado, salvo en la medida en que estos dividendos

sean pagados a un residente de este otro Estado o los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado.

ARTICULO 11. INTERESES

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

2. Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante, salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 4.9 por ciento del importe bruto de los intereses provenientes de:

- (i) préstamos otorgados por bancos, incluyendo los fondos de inversión y de ahorro, e instituciones de seguros;
- (ii) bonos u otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido;

b) 10 por ciento del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo no es una persona de las mencionadas en el inciso a) y los intereses son:

- (i) pagados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro;
- (ii) pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de dichos bienes en una venta a crédito; y

c) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en los demás casos.

A los efectos del presente párrafo, los intereses pagados por concepto de préstamos respaldados ("back to back") serán sometidos a imposición de conformidad con el Derecho interno del Estado del que provengan los intereses

3. Durante un periodo de 5 años a partir de la fecha en que surtan sus efectos las disposiciones del presente Artículo:

a) la tasa del 10 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso a) del párrafo 2; y

b) la tasa del 15 por ciento se aplicará en lugar de la tasa prevista en el inciso b) del párrafo 2.

4. No obstante las disposiciones de los párrafos 2 y 3, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los Intereses cuando:

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

b) los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en el inciso a);

c) el beneficiario efectivo sea un fideicomiso, una sociedad u otra entidad constituida y operada con el único fin de administrar u otorgar beneficios al amparo de uno o más planes establecidos para otorgar pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios a los empleados y siempre que su renta esté generalmente exenta de impuesto en este Estado Contratante

d) los intereses procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el "Export-Import Bank" o el "Overseas Private Investment Corporation"; o

e) los intereses proceden de los Estados Unidos y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años concedido, garantizado o asegurado, o un crédito a dicho plazo otorgado, garantizado o asegurado, por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C. o Nacional Financiera, S.N.C.

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

6. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta o ha prestado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, y los intereses son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

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

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

ARTICULO 11-A. IMPOSICION SOBRE SUCURSALES

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

2. Sin embargo, dicho impuesto adicional no excederá del:

a) 5 por ciento de la "cantidad equivalente al dividendo" de los beneficios de la sociedad que estén efectivamente vinculados (o se traten como efectivamente vinculados) con la realización de actividades empresariales en el otro Estado Contratante, y que sean atribuibles a un establecimiento permanente en este otro Estado o estén sometidos a imposición en este otro Estado conforme al Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces)) o al Artículo 13 (Ganancias de Capital); y

b) 10 por ciento del excedente, si lo hubiere, de (i) los intereses deducibles, en uno o más ejercicios, al calcular los beneficios de la sociedad que sean atribuibles a un establecimiento permanente en este otro Estado Contratante o estén sometidos a imposición en este otro Estado conforme al Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias) o al Artículo 13 (Ganancias de Capital), sobre (ii) los intereses pagados por o con cargo a dicho establecimiento permanente o actividad empresarial. Cuando se trate de las personas a que se refiere el subinciso i) del inciso a) del párrafo 2 del

Artículo 11 (Intereses), el impuesto aplicable conforme al presente inciso no podrá exceder del 4.9 por ciento, después de cinco años a partir de la fecha en que el Artículo 11 (Intereses) surta sus efectos.

ARTICULO 12. REGALIAS

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

2. Sin embargo, dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

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

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado, o presta o ha prestado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, y las regalías son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

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

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

a) cuando la persona que paga las regalías, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con el cual se contrae la obligación de pagar regalías, y dichas regalías son soportadas por el establecimiento permanente o base fija, dichas regalías se consideran provenientes del Estado Contratante en el que está situado el establecimiento permanente o base fija; o

b) cuando el inciso a) no permita considerar las regalías como provenientes de alguno de los Estados Contratantes y las regalías se relacionan con el uso, o la concesión de uso de cualquier propiedad o derecho mencionado en el párrafo 3 en uno de los Estados Contratantes, las regalías se consideran provenientes de este Estado.

ARTICULO 13. GANANCIAS DE CAPITAL

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

2. A los efectos del presente Artículo, la expresión "bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante" incluye:

a) bienes inmuebles a que se refiere el Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces)) situados en este otro Estado Contratante;

b) una participación en una asociación, fideicomiso o sucesión, en la medida en que sus activos consistan en bienes inmuebles situados en este otro Estado;

c) acciones o derechos similares en una sociedad u otra persona moral que sea o se considere como un residente de este otro Estado Contratante, con activos cuyo valor consista, o ha consistido, en al menos un 50 por ciento en bienes inmuebles situados en este otro Estado Contratante; y

d) cualquier otro derecho que permita el uso o goce de bienes inmuebles situados en este otro Estado Contratante.

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

4. Además de las ganancias que pueden someterse a imposición de conformidad con las disposiciones de los párrafos anteriores del presente Artículo, las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad, u otra persona moral residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante cuando el percceptor de la ganancia ha detentado, directa o indirectamente, durante un período de doce meses anteriores a la enajenación, una participación de al menos el 25 por ciento en el capital de dicha sociedad o persona moral. Dichas ganancias se consideran provenientes de este otro Estado en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición.

5. Las ganancias obtenidas por una empresa de un Estado Contratante derivadas de la enajenación de buques, aeronaves y contenedores (incluidos los remolques, barcasas y equipo relacionado con el transporte de contenedores) utilizados principalmente en tráfico internacional, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

6. Las ganancias a que se refiere el artículo 12 (Regalías) sólo serán sometidas a imposición de acuerdo con las disposiciones del Artículo 12.

7. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1 a 6 sólo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que resida el enajenante.

ARTICULO 14. SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

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

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

b) el residente esté presente en el otro Estado Contratante por un período o períodos más de 183 días, en un período de doce meses; en tal caso, el otro Estado puede someter a imposición la renta atribuible a las actividades desempeñadas en este otro Estado

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

ARTICULO 15. TRABAJOS DEPENDIENTES

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

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

a) el perceptor no permanezca en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días, en un período de doce meses;

b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado; y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

ARTICULO 16. PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

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

ARTICULO 17. LIMITACION DE BENEFICIOS

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

a) sea una persona física;

b) sea un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;

c) realice actividades empresariales en el primer Estado (distintas a la realización o manejo de inversiones, salvo que estas actividades sean de banca o de seguros realizadas por bancos o compañías de seguros) y las rentas obtenidas del otro Estado Contratante se obtengan en relación con dichas actividades empresariales o sean accesorias a estas actividades;

d) sea

(I) una sociedad cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados;

(II) una sociedad que sea totalmente propiedad, directa o indirectamente, de un residente de este Estado Contratante cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados; o

(III) una sociedad que sea

A) totalmente propiedad, directa o indirectamente, de residentes de cualquier país que sea parte del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica (TLC) cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido; y

B) totalmente propiedad en más del 50 por ciento, directa o indirectamente, de residentes de cualquier Estado Contratante cuya clase principal de acciones se negocie sustancial o regularmente en un mercado de valores reconocido situado en dicho Estado;

e) una entidad con fines no lucrativos (incluidos los fondos de pensiones o fundaciones privadas) que, en virtud de dicha condición, esté generalmente exenta del impuesto sobre la renta en el Estado Contratante en el que resida, siempre que más de la mitad de los beneficiarios, miembros o participantes, de dicha organización, si los hubiere, tengan derecho a los beneficios del presente Convenio de conformidad con el presente Artículo;

f) una persona que satisfaga las siguientes condiciones:

(i) más del 50 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas con derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e); y

(ii) menos del 50 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d), o e); o

g) una persona que solicite los beneficios conforme al Artículo 10 (Dividendos), 11 (Intereses), 11-A (Impuestos sobre Sucursales) o 12 (Regalías) que satisfaga las siguientes condiciones:

(i) más del 30 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 30 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas que sean residentes de un Estado Contratante y que tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e);

(ii) más del 60 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 60 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas que sean residentes de un país que sea parte del TLC; y

(iii)

A) menos del 70 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e); y

B) menos del 40 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d), o e), ni sean residentes de un país que sea parte del TLC.

Un residente de un país que sea parte del TLC sólo se considera que tiene una participación en los beneficios (o acciones) conforme al subinciso (ii) del inciso g), cuando este país tenga un convenio

amplio en materia de impuestos sobre la renta con el Estado Contratante del cual proceden las rentas, y siempre que el dividendo, el beneficio o renta sujeta al impuesto sobre sucursales o el pago de intereses o regalías, respecto del cual se solicitan los beneficios del presente Convenio, estuviera sujeto a una tasa de impuesto, conforme a dicho convenio amplio, que no sea menos favorable que la tasa de impuesto aplicable a dicho residente conforme al Artículo 10 (Dividendos), 11 (Intereses), 11-A (Impuestos sobre Sucursales) o 12 (Regalías) del presente Convenio.

2. Sin embargo, una persona que no tenga derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a las disposiciones del párrafo 1 podrá demostrar a las autoridades competentes del Estado del que proceden las rentas su derecho a los beneficios del Convenio. Para tal efecto, uno de los factores que las autoridades competentes tomarán en consideración será el hecho de que el establecimiento, constitución, adquisición y mantenimiento de dicha persona y la realización de sus actividades no ha tenido como uno de sus principales propósitos el obtener algún beneficio conforme a este Convenio.

ARTICULO 18. ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 14 (Servicios Personales Independientes) y 15 (Trabajos Dependientes), las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro estado, salvo que el importe de la remuneración obtenida por dicho artista o deportista por las mencionadas actividades, incluidos los gastos que le sean reembolsados o sean soportados por cuenta de él no exceda de \$ 3,000 dólares de los Estados Unidos o su equivalente en pesos mexicanos en el ejercicio fiscal de que se trate. El otro Estado Contratante podrá someter a imposición mediante retención el importe total de las percepciones brutas obtenidas por dicho artista o deportista durante el ejercicio fiscal considerado, siempre que dicho artista o deportista tenga derecho a recibir una devolución de tales impuestos cuando no exista impuesto a su cargo en dicho ejercicio fiscal de conformidad a las disposiciones del presente Convenio.

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

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante como artista o deportista estarán exentas de impuesto en el otro Estado Contratante cuando la visita a este otro Estado es financiada sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales

ARTICULO 19. PENSIONES, ANUALIDADES Y ALIMENTOS

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 20 (Funciones Públicas):

a) las pensiones y demás remuneraciones análogas obtenidas por un residente de un Estado Contratante, que sea el beneficiario efectivo, por razón de un empleo anterior ejercido por dicho residente o por otra persona física residente del mismo Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición de este Estado; y

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

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

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

ARTICULO 20. FUNCIONES PUBLICAS

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

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

(i) posee la nacionalidad de este Estado, o

(ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

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

b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los Artículos 14 (Servicios Personales Independientes), 15 (Trabajos Dependientes), 16 (Participaciones de Consejeros), 18 (Artistas y Deportistas), y 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos) se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas en relación con una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTICULO 21. ESTUDIANTES

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

ARTICULO 22. ORGANIZACIONES EXENTAS

1. Una organización residente de un Estado Contratante que se dedique exclusivamente a fines religiosos, científicos, literarios, educativos o de beneficencia estará exenta de impuesto en el otro Estado Contratante respecto de sus rentas si, y en la medida en que:

a) dicha organización esté exenta de impuesto en el primer Estado Contratante; y

b) las rentas de dicha organización hubieran estado exentas de impuesto en el otro Estado Contratante de haber sido recibidas por una organización reconocida como exenta de impuesto en este otro Estado Contratante por ser una organización con fines religiosos, científicos literarios, educativos u otros de beneficencia

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

a) una organización que reúna tales requisitos, autorizada por las autoridades mexicanas, será considerada para los efectos de los donativos otorgados por fundaciones privadas o instituciones de beneficencia pública de los Estados Unidos, como una institución de beneficencia pública de conformidad con la ley de los Estados Unidos; y

b) los donativos de un ciudadano o residente de los Estados Unidos a dichas organizaciones se considerarán como donativos a una institución de beneficencia pública de conformidad con la ley de los Estados Unidos.

Sin embargo, los donativos a que se refiere el inciso b) no serán deducibles en ejercicio fiscal alguno en la medida en que excedan del importe que resulte de aplicar los límites que establecen las leyes de los Estados Unidos respecto a la deducibilidad de los donativos a instituciones de beneficencia pública (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales) a las rentas de dichos ciudadanos o residentes procedentes de México. Lo dispuesto con anterioridad no se interpretará en el sentido de permitir la deducción en ejercicio fiscal alguno de donativos que excedan de las cantidades permitidas que resulten de aplicar los límites que establecen las leyes de los Estados Unidos respecto a la deducibilidad de los donativos.

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

Sin embargo, dichos donativos no serán deducibles en ejercicio fiscal alguno en la medida en que excedan del importe que resulte de aplicar los límites que establecen las leyes de México respecto a la deducibilidad de los donativos a organizaciones autorizadas para recibir donativos deducibles (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales) a las rentas de dicho residente procedentes de los Estados Unidos. Lo dispuesto con anterioridad no se interpretará en el sentido de permitir la deducción en ejercicio fiscal alguno de donativos que excedan de las cantidades permitidas que resulten de aplicar los límites que establecen las leyes de México respecto a la deducibilidad de los donativos.

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

ARTICULO 23. OTRAS RENTAS

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

ARTICULO 24. ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION

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

a) el impuesto sobre la renta pagado al otro Estado Contratante por o por cuenta de dicho residente o ciudadano; y

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

Para los efectos del presente párrafo, los impuestos a que se refieren los párrafos 3 y 4 del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos) se consideran como impuestos sobre la renta, incluyendo cualquier impuesto sobre beneficios que grave a las distribuciones, pero sólo en la medida en que dicho impuesto grave a las utilidades y beneficios calculados conforme a las reglas fiscales del Estado Contratante en que resida el beneficiario efectivo de dichas distribuciones.

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

3. A los efectos de permitir la eliminación de la doble imposición con arreglo al presente Artículo, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio (sólo por razón distinta de la ciudadanía conforme al párrafo 2 del Artículo 1 (Ambito General)) se consideran que provienen de este otro Estado. Salvo lo dispuesto en el Artículo 13 (Ganancia de Capital), lo dispuesto con anterioridad está sujeto a las reglas de fuente de las legislaciones internas de los Estados Contratantes aplicables para los efectos de limitar el crédito del impuesto pagado en el extranjero.

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

a) en relación a las rentas que obtenga dicho ciudadano que se encuentren exentas o sujetas a una tasa reducida de impuesto estadounidense, México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano, de conformidad con lo previsto en su legislación interna relativa al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, únicamente el impuesto que, en su caso, exijan los Estados Unidos según el presente Convenio, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la ciudadanía del contribuyente;

b) para los efectos de calcular el impuesto estadounidense, los Estados Unidos otorgarán un crédito contra el impuesto estadounidense, por el impuesto sobre la renta pagado en México una vez efectuado el acreditamiento a que se refiere el inciso a); sin embargo, el crédito otorgado no reducirá la parte del impuesto estadounidense que sea acreditable contra el impuesto mexicano conforme al inciso a); y

c) con el único propósito de evitar la doble imposición en los Estados Unidos conforme al inciso b), las rentas a que se refiere el inciso a) se considerarán que proceden de México en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición de dichas rentas conforme a lo dispuesto en el inciso b).

ARTICULO 25. NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Sin embargo, un nacional de un Estado Contratante que sea sometido a imposición en este Estado por su renta mundial y un nacional del otro Estado Contratante que no sea sometido a imposición por su renta mundial en el primer Estado no se encuentran en las mismas condiciones.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

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

4. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), del párrafo 8 del Artículo 11 (Intereses) o del párrafo 5 del Artículo 12 (Regalías), los intereses, regalías o demás gastos pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición del residente mencionado en primer lugar, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado.

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

6. No obstante las disposiciones del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos), lo dispuesto en el presente Artículo se aplica a todos los impuestos exigidos por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.

ARTICULO 26. PROCEDIMIENTO AMISTOSO

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

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 mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio, siempre que la autoridad competente del otro Estado

Contratante haya sido notificada del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un periodo más largo cuando lo permita el Derecho interno de este otro Estado.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse en lo relativo a casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores.

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

ARTICULO 27. INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes intercambiarán las informaciones de conformidad con el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria firmado el 9 de noviembre de 1989.

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

3. Para los efectos del presente Artículo, el Convenio se aplicará no obstante las disposiciones del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos), a todos los impuestos federales.

ARTICULO 28. AGENTES DIPLOMATICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del *Derecho* internacional o en virtud de acuerdos especiales

ARTICULO 29. ENTRADA EN VIGOR

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

2. Las disposiciones del Convenio surtirán sus efectos:

a) respecto de los impuestos establecidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías), por las cantidades pagadas o exigibles a partir del primer día del segundo mes siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor, cuando el Convenio entre en vigor antes del 1o. de julio de ese año; en caso contrario, el primer día del mes de enero del año siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor.

b) respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero del año siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor.

3. El acuerdo existente entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición sobre las rentas obtenidas de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional, concluido por canje de notas efectuado el 7 de agosto de 1989, dejará de surtir sus efectos en la fecha de entrada en vigor del Convenio. Sin embargo, las disposiciones de dicho acuerdo continuarán siendo aplicables hasta que las disposiciones de este Convenio, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del párrafo 2, surtan sus efectos.

ARTICULO 30. TERMINACION

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

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

b) respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses mencionado.

EN FE DE LO CUAL, los suscritos, debidamente autorizados por sus respectivos Gobiernos, firman el presente Convenio.

HECHO en Washington, D.C., el 18 de septiembre de 1992, en dos originales, en los idiomas español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos.- Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.- Rúbrica.- Por el Gobierno de los Estados Unidos de América.- Rúbrica.

PROTOCOLO

En el momento de proceder a la firma del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, los suscritos han convenido que las disposiciones siguientes formen parte integrante del Convenio.

1. En relación con el párrafo 1, incisos f) y g) del Artículo 3 (Definiciones Generales).

Cuando se haga referencia a su sentido geográfico, México y los Estados Unidos se entiende que comprenden las áreas de la plataforma continental y el subsuelo de los respectivos mares territoriales en los que pueden ejercer sus derechos de conformidad con su legislación interna y el Derecho Internacional.

2. En relación con el párrafo 1 del Artículo 4 (Residencia).

A los efectos del párrafo 1 del Artículo 4 se entiende que:

a) México considera a un ciudadano de los Estados Unidos o a un extranjero admitido a los Estados Unidos para adquirir su residencia permanente (titular de una "tarjeta verde") como un residente de los Estados Unidos, sólo cuando el individuo tenga una presencia sustancial en los Estados Unidos o hubiera sido considerado residente de los Estados Unidos y no de otro país conforme a los principios de los incisos a) y b) del párrafo 2 de este Artículo;

b) una asociación, sucesión o fideicomiso se considera residente de un Estado Contratante sólo en la medida en que las rentas que obtenga estén sujetas a imposición en este Estado como rentas de un residente, ya sea como rentas de la asociación, sucesión o fideicomiso, o de sus asociados o beneficiarios.

c) el término "residente" también comprende un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.

3. En relación con los Artículos 5 (Establecimiento Permanente), 6 (Rentas Inmobiliarias (Bienes Raíces)), 7 (Beneficios Empresariales) y 12 (Regalías).

Se entiende que el impuesto al activo establecido por México, no se aplicará a los residentes de los Estados Unidos que no estén sometidos a imposición en los términos de los Artículos 5 y 7 del presente Convenio, salvo por los activos a que se refieren el párrafo 2 del Artículo 6 y el párrafo 3 del Artículo 12, proporcionados por dichos residentes a un residente de México. En el primer caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, a las rentas brutas (si las hubiere) a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 6, aun cuando el residente de los Estados Unidos opte por ser sometido a imposición sobre una base neta según el párrafo 5 del Artículo 6, siempre que menos del 50 por ciento de las rentas brutas del residente de los Estados Unidos provenientes de dichos activos se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses) con personas que no sean residentes de los Estados Unidos. En el último caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido a las regalías pagadas (si las hubiere) aplicando la tasa del impuesto prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, en lugar de la tasa prevista en el Artículo 12.

4. En relación con el Artículo 7 (Beneficios Empresariales).

Nada en el presente Artículo afectará la aplicación de cualquier ley de un Estado Contratante relativa a la determinación del impuesto a cargo de una persona en aquellos casos donde la información disponible a la autoridad competente de este Estado sea insuficiente para determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o en los casos previstos por el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, siempre que, sobre la base de la información disponible, la determinación de los beneficios del establecimiento permanente sea consistente con los principios establecidos en el presente Artículo.

5. En relación al párrafo 3 del Artículo 7 (Beneficios Empresariales).

Las deducciones autorizadas comprenderán una distribución razonable de los gastos de investigación y desarrollo, intereses y otros gastos, incurridos en el ejercicio fiscal para la realización de los fines de la empresa como un todo (o la parte de la misma que incluya al establecimiento permanente), independientemente del lugar en el que se efectúen, pero sólo en la medida en que dichos gastos no hayan sido deducidos por dicha empresa y no sean parte de otras deducciones autorizadas al establecimiento permanente, tales como la deducción del costo de ventas o del valor de los bienes adquiridos.

6. En relación al Artículo 8 (Navegación Marítima y Aérea)

Los residentes de los Estados Unidos cuyos beneficios provenientes de México no puedan someterse a imposición por México, de conformidad con las disposiciones del Artículo 8 del presente Convenio, no podrán someterse a imposición en el impuesto al activo mexicano, por los activos utilizados en la obtención de dichos beneficios.

7. En relación con el Artículo 9 (Empresas Asociadas)

Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán en los casos de fraude, culpa o negligencia.

8. En relación con los párrafos 2 y 3 del artículo 10 (Dividendos).

a) En el caso de los Estados Unidos, el inciso a) del párrafo 2 no se aplicará a los dividendos pagados por una "Compañía de Inversión regulada" o un "Fideicomiso de inversión en Bienes Inmuebles" de los Estados Unidos. El inciso b) del párrafo 2 y el párrafo 3 se aplicará en el caso de dividendos pagados por una "Compañía de Inversión Regulada". En el caso de dividendos pagados por un "Fideicomiso de Inversión en Bienes Inmuebles", el inciso b) del párrafo 2 y el párrafo 3 se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos es una persona física que posea menos del 10% de las participaciones en el "Fideicomiso de Inversión en Bienes Inmuebles"; en caso contrario, la tasa de retención prevista por la ley interna será la aplicable.

b) Cuando los Estados Unidos acuerden en algún Convenio con un tercer país imponer una tasa de dividendos inferior a la establecida en el inciso a) del párrafo 2, ambos Estados Contratantes aplicarán dicha tasa inferior en lugar de la establecida en el inciso a) de este párrafo.

9. En relación con el párrafo 3 del Artículo 7 (Beneficios Empresariales), párrafo 4 del Artículo 10 (Dividendos) y el párrafo 5 del Artículo 11 (Intereses).

Cuando la ley de un Estado Contratante requiera que un pago se considere total o parcialmente como un dividendo o limite la deducibilidad de dicho pago en base a reglas de capitalización delgada o debido a que el instrumento de deuda correspondiente incluye una participación en el capital, el Estado Contratante podrá tratar dicho pago de conformidad con lo previsto por dicha ley

10. En relación con los párrafos 2, 3 y 4 del Artículo 11 (Intereses).

a) Las disposiciones de los párrafos 2, 3 y 4 no se aplicarán al interés excedente ("excess inclusion") que perciba un residente en México tenedor de una participación residual ("residual interest") en un certificado de inversión en hipotecas sobre bienes inmuebles de los Estados Unidos ("REMIC"). Cuando la autoridad competente de México notifique a la autoridad competente de los Estados Unidos, una vez que el presente Convenio surta sus efectos, que México ha autorizado la colocación de títulos hipotecarios en forma idéntica a un "REMIC", las disposiciones de los párrafos 2, 3 y 4 tampoco se aplicarán a aquellas rentas que sean comparables con el interés excedente que perciba un residente de los Estados Unidos tenedor de una participación en dicha entidad. Asimismo, cuando cualquiera de los Estados Contratantes desarrolle una entidad que, aun cuando no sea idéntica a un "REMIC", sea sustancialmente similar a un "REMIC", o un instrumento que sea sustancialmente similar a una participación residual en un "REMIC", las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán para determinar si el régimen previsto en el presente párrafo para los "REMIC" se aplica a dicho instrumento o entidad.

b) En relación con el subinciso (ii) del inciso b) del párrafo 2 del Artículo 11, la tasa establecida en dicho inciso se aplicará sólo cuando el beneficiario efectivo del interés sea el enajenante original de la maquinaria y equipo. Si el enajenante original transfiere el derecho a percibir los intereses, la tasa de impuesto que se aplicará sobre los intereses por el Estado Contratante de donde proceden dichos intereses, será la que le corresponda a la persona a quien se le transfiere dicho derecho.

11. En relación con el párrafo 3 del Artículo 12 (Regalias).

Se entiende que el término "información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas" se definirá de conformidad con el párrafo 12 de los comentarios al Artículo 12 (Regallas) del Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición respecto de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

12. En relación con el párrafo 2 del Artículo 13 (Ganancias de Capital).

El término "bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante", como se describen en el presente párrafo, cuando los Estados Unidos sea este otro Estado Contratante, incluye una participación inmobiliaria de los Estados Unidos.

13. En relación con el párrafo 4 del Artículo 13 (Ganancias de Capital).

A los efectos de este párrafo, no se causará impuesto alguno en el caso de una transmisión de bienes entre miembros de un grupo de sociedades que presentan su declaración fiscal en forma consolidada, en la medida en que la contraprestación recibida por la transmitente consista en acciones u otros derechos en el capital del adquirente o de otra sociedad residente en el mismo Estado Contratante propietaria, directa o indirectamente, del 80 por ciento o más de las acciones con derecho a voto y del capital del adquirente, si:

- (i) la transmitente y la adquirente son sociedades residentes del mismo Estado contratante;
- (ii) antes e inmediatamente después de la transmisión, la transmitente o la adquirente sea propietaria, directa o indirectamente, del 80 por ciento o más de las acciones con derecho a voto y del capital de la otra, o una sociedad residente en el mismo Estado Contratante sea propietaria, directa o indirectamente, (a través de sociedades residentes en el mismo Estado Contratante) del 80 por ciento o más de las acciones con derecho a voto y del capital de cada una de ellas; y
- (iii) a los efectos de la determinación de la ganancia en cualquier transmisión subsecuente:

A) el costo inicial del bien para el adquirente se determinará en base al costo que tuvieron para el transmitente, incrementado con el importe de los pagos efectuados en efectivo u otros bienes; o

B) la ganancia se calculará por otro método del que se obtenga sustancialmente el mismo resultado.

No obstante lo anterior, si se recibe efectivo o bienes distintos de dichas acciones u otros derechos, el importe de la ganancia (hasta por el límite del importe recibido en efectivo u otros bienes), puede someterse a imposición en el otro Estado Contratante.

14. En relación con el párrafo 1 del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes).

El Artículo 14 también se aplica a las rentas obtenidas por una sociedad que sea residente de los Estados Unidos por la prestación de servicios personales independientes por medio de una base fija en México de conformidad con el inciso a) del párrafo 1. En este caso, la sociedad podrá calcular el impuesto sobre las rentas procedentes de dichos servicios sobre una base neta como si estas rentas fueran atribuibles a un establecimiento permanente en México.

15. En relación con el párrafo 2 del artículo 11 (Intereses), párrafo 2 del Artículo 11-A (Imposición sobre Sucursales) y párrafo 1 del Artículo 17 (Limitación de Beneficios).

a) A los efectos del inciso c) del párrafo 1 del Artículo 17 y párrafo 2 del Artículo 11-A, la expresión "actividad empresarial" significa, en el caso de México, la actividad realizada por medio de un establecimiento permanente como se define en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de México

b) A los efectos del subinciso (ii) del inciso a) del párrafo 2 del Artículo 11 y del inciso d) del párrafo 1 del Artículo 17, la expresión "mercado de valores reconocido" significa:

(I) el sistema NASDAQ propiedad de la Asociación Nacional de Agentes de Bolsa, Inc., y cualquier mercado de valores registrado en la Comisión de Cambios y Valores como mercado de valores nacional a los efectos de la Ley de Cambio y Bolsa de 1934;

(II) las bolsas de valores debidamente autorizadas conforme a lo establecido en la Ley del Mercado de Valores del 2 de enero de 1975; y

(III) cualquier otro mercado de valores que acuerden las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

c) A los efectos del subinciso (ii) del inciso f) del párrafo 1 del Artículo 17, la expresión "rentas brutas" significa las percepciones brutas, o cuando se trate de una empresa dedicada a una actividad empresarial que incluya la fabricación o la producción de mercancías, las percepciones brutas disminuidas con el costo directo de trabajo y de materiales imputables a dicha fabricación o producción que se paguen o deban pagarse con dichas percepciones.

d) Las disposiciones del subinciso (iii) del inciso d) y del inciso g) del párrafo 1 del Artículo 17 surtirán sus efectos a partir de la fecha de entrada en vigor del TLC.

16. En relación con Artículo 18 (Artistas y Deportistas).

La remuneración obtenida por un artista o deportista residente de un Estado Contratante deberá incluir la remuneración por cualquier actividad personal desarrollada en el otro Estado Contratante relacionada con su reputación personal como artista o deportista. Las disposiciones del presente Artículo no se aplicarán al personal auxiliar o de apoyo, tales como técnicos, entrenadores o instructores, quienes estarán sujetos a las disposiciones de los Artículos 14 y 15.

17. En relación con los párrafos 1, 2 y 3 del Artículo 22 (Organizaciones Exentas).

a) La certificación por un Estado Contratante de que un residente de este Estado es una organización que se dedica exclusivamente a fines religiosos, científicos, literarios, educativos o de beneficencia y que está exenta de impuesto en este Estado, será aceptada por el otro Estado Contratante a los efectos de permitirle a dicha organización estar exenta de impuesto en este otro Estado Contratante, de conformidad con las disposiciones del párrafo 1. Sin embargo, cuando la autoridad competente del otro Estado Contratante determine que otorgar la exención es improcedente en un caso o circunstancia específico, la exención podrá ser negada después de consultar a la autoridad competente del primer Estado Contratante.

b) Los Estados Contratantes acuerdan que:

(i) el artículo 70-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana y la sección 509 (a) (1) y (2), con excepción de las organizaciones descritas en la Sección 170 (b) (1) (A) (i), del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos y conforme a lo establecido en los reglamentos y reglas generales de carácter administrativo de México y de los Estados Unidos, respectivamente, vigentes a la fecha de firma del presente Convenio, contienen disposiciones sustancialmente equivalentes respecto de las organizaciones a que se refieren dichos preceptos conforme a lo establecido en los párrafos 2 y 3; y

(ii) por consiguiente, la aceptación por parte de las autoridades de México de que una organización reúne los requisitos establecidos por el Artículo 70-B, o por las autoridades de los Estados Unidos de que una organización reúne los requisitos establecidos por la sección 509 (a) (1) o (2), excepto las organizaciones a que se refiere la sección 170 (b) (1) (A) (i), será aceptada por el otro Estado Contratante a los efectos de otorgar a dichas organizaciones los beneficios previstos en los párrafos 2 y 3. Sin embargo, cuando la autoridad competente del otro Estado Contratante determine que otorgar dichos beneficios es improcedente respecto de una organización en particular o de un tipo de organización, dichos beneficios podrán ser negados, después de consultar con la autoridad competente del primer Estado Contratante.

18. En relación con el párrafo 5 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso).

a) Después de un periodo de tres años a partir de la fecha de entrada en vigor del presente Convenio, las autoridades competentes se consultarán para determinar si es adecuado efectuar el intercambio de Notas Diplomáticas a que se refiere el párrafo 5 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso).

b) Cuando las autoridades competentes de ambos Estados acuerden someter a arbitraje un desacuerdo en relación con la interpretación o aplicación del presente Convenio en un caso específico en los términos del párrafo 5 del Artículo 26, se aplicará el siguiente procedimiento:

(i) Cuando al aplicar los párrafos 1 a 4 del Artículo 26, las autoridades competentes no logren alcanzar un acuerdo dentro de los dos años siguientes a la fecha en la que se sometió el caso a una de las autoridades competentes, las autoridades podrán acordar someter a arbitraje un caso específico, pero sólo después de haber agotado totalmente los procedimientos disponibles establecidos en los párrafos 1 a 4 del Artículo 26. Las autoridades competentes no someterán a arbitraje asuntos relacionados con la política impositiva o legislación interna de cualquiera de los Estados Contratantes.

(ii) Las autoridades competentes establecerán una junta de arbitraje para cada caso específico de la siguiente manera:

A. La junta de arbitraje se integrará cuando menos por tres miembros. Cada autoridad competente designará el mismo número de miembros y éstos acordarán la designación de otro u otros miembros. Las autoridades competentes podrán expedir instrucciones con respecto al criterio para la selección de otro u otros miembros de la junta de arbitraje.

B. El o los miembros de la junta de arbitraje (y sus asistentes) en virtud de su designación, deberán aceptar por escrito quedar obligados y sujetos a las disposiciones aplicables en materia de confidencialidad y de divulgación de ambos Estados y del Convenio. En caso de conflicto entre estas disposiciones, las condiciones más restrictivas serán aplicables.

(iii) Las autoridades competentes podrán acordar y dar instrucciones a la junta de arbitraje con respecto a reglas específicas sobre el procedimiento, tales como la designación de un presidente, los procedimientos para alcanzar una decisión, el establecimiento de plazos, entre otras. En caso contrario, la junta de arbitraje establecerá sus propias reglas de procedimiento de acuerdo a los principios de equidad generalmente aceptados.

(iv) Los contribuyentes y/o sus representantes tendrán la oportunidad de presentar sus argumentos a la junta de arbitraje.

(v) La junta de arbitraje decidirá cada caso específico sobre la base del Convenio, otorgándole la debida observancia a las leyes internas de los Estados y a los principios del Derecho Internacional. La junta de arbitraje dará a las autoridades competentes una explicación de su decisión. La decisión de la junta será obligatoria para ambos Estados y para el o los contribuyentes respecto de dicho caso. Aun cuando la decisión de la junta de arbitraje no sienta precedente, dichas decisiones podrán tomarse en consideración por las autoridades competentes en casos que involucren los mismos contribuyentes, el mismo tema y hechos sustancialmente similares, así como en otros casos donde se considere apropiado.

(vi) Los costos del procedimiento de arbitraje serán cubiertos de la siguiente manera.

A. Cada Estado asumirá el costo de la remuneración del o de los miembros designados por él, así como el de sus actuaciones en los procedimientos ante la junta de arbitraje;

B. El costo de la remuneración del o de los otros miembros y los demás costos de la junta de arbitraje serán compartidos en igual proporción entre los Estados; y

C. La junta de arbitraje podrá decidir una distribución diferente de los costos.

Sin embargo, cuando se considere apropiado en un caso específico, en virtud de la naturaleza de éste y de las funciones de las Partes, las autoridades competentes de uno de los Estados podrán requerirle al contribuyente que esté de acuerdo en cubrir la parte de los costos de dicho Estado como un requisito previo para someter el caso a arbitraje.

vii) Las autoridades competentes podrán acordar modificar o complementar estos procedimientos; sin embargo, dichas autoridades estarán obligadas a observar los principios generales aquí establecidos.

19. En relación con el párrafo 1 del Artículo 27 (Intercambio de Información).

Si el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria se da por terminado, los Estados Contratantes procurarán formular lo antes posible un protocolo a este Convenio que satisfaga los propósitos del presente Artículo.

20. En relación con el Artículo 30 (Terminación).

Cuando la autoridad competente de uno de los Estados Contratantes considere que la ley del otro Estado Contratante es o puede ser aplicada de tal forma que elimine o limite de manera significativa un beneficio establecido por el Convenio, dicho Estado lo informará al otro Estado Contratante en forma oportuna y podrá solicitar que se efectúen consultas con el objeto de restablecer el balance de los beneficios del Convenio. Cuando se efectúe dicha solicitud, el otro Estado iniciará dichas consultas en un plazo no mayor de tres meses a partir de la fecha en que la mencionada solicitud se haya efectuado.

Cuando los Estados Contratantes no logren acordar la forma en la cual el Convenio deba ser modificado para restablecer el balance de los beneficios, el Estado afectado podrá denunciar el Convenio de conformidad con los procedimientos del párrafo 1, no obstante el periodo de cinco años establecido en dicho párrafo, o tomar cualquier otra medida con respecto al presente Convenio que sea permitida conforme a los principios generales del Derecho Internacional.

EN FE DE LO CUAL, los suscritos, debidamente autorizados por sus respectivos Gobiernos, firman el presente Protocolo.

HECHO en Washington, D.C., el 18 de septiembre de 1992, en dos originales, en los idiomas español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos.- Por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.- Rúbrica.- Por el Gobierno de los Estados Unidos de América.- Rúbrica.

La presente es copia fiel y completa en español del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, suscrito en la ciudad de Washington, D.C., el día dieciocho del mes de septiembre del año de mil novecientos noventa y dos.

Extiendo la presente, en ochenta y nueve páginas útiles, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los cinco días del mes de enero del año de mil novecientos noventa y cuatro, a fin de incorporarla al Decreto de Promulgación respectivo.- Rúbrica.

APÉNDICE D

ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

B. ARTÍCULO 1. OBJETO Y ALCANCE

1. El objetivo de este Acuerdo es facilitar el intercambio de información entre los Estados Contratantes en relación con la determinación y recaudación de impuestos, a fin de prevenir, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y el fraude en materia tributaria y desarrollar mejores fuentes de información en esta materia.

2. Los Estados Contratantes se brindarán asistencia mutua, de conformidad y sujetos a las limitaciones que establezcan sus respectivas leyes y demás disposiciones nacionales, para el cumplimiento del objeto a que se refiere el presente Acuerdo.

3. Las solicitudes de asistencia presentadas en los términos del presente Acuerdo, se ejecutarán conforme a lo previsto en el segundo párrafo de este artículo, salvo que:

a) La ejecución de la solicitud requiera que el Estado requerido se exceda en sus facultades, esté prohibida por las disposiciones legales en vigor en ese Estado o la información solicitada no se pueda obtener con arreglo a las leyes o en el curso normal de la administración del Estado requerido o del otro Estado Contratantes, en cuyo caso las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes se consultarán para acordar medios legales alternativos que permitan proporcionar la asistencia referida;

b) La ejecución de la solicitud sea, a juicio del Estado requerido, contraria a su seguridad nacional u orden público;

c) Al proporcionar la información se puedan divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procedimientos comerciales;

d) Al facilitar la información solicitada por el Estado requirente para administrar o ejecutar una disposición de sus leyes fiscales o cualquier requisito relacionado con éstas, se discrimine a un nacional del Estado requerido. Una disposición de sus leyes fiscales o un requisito relacionado con éstas se considerará discriminatoria contra un nacional del Estado requerido, cuando ésta sea más gravosa para un nacional del Estado requerido en relación con un nacional del Estado requirente en igualdad de circunstancias. Para estos efectos un nacional del Estado requirente que sea sujeto a imposición bajo el criterio de renta mundial, no está en las mismas circunstancias que un nacional del Estado requerido que no sea sujeto a dicha imposición. Lo dispuesto en este inciso no se interpretará en el sentido de que impide el intercambio de información en relación con los impuestos establecidos por los Estados Unidos Mexicanos o por los Estados Unidos de América sobre las utilidades de sucursales, los excedentes por intereses de una sucursal o sobre los ingresos que perciban las aseguradoras extranjeras por concepto de primas; y

e) La solicitud no cumpla con las disposiciones del presente Acuerdo.

4. Los Estados Contratantes se prestarán asistencia a través del intercambio de información a que se refiere el artículo 4, y mediante aquellas medidas complementarias que puedan acordar las autoridades competentes conforme al artículo 5.

5. Para alcanzar el objeto del presente Acuerdo, la información se intercambiará independientemente de que la persona a la que se refiere o en cuyo poder se encuentre, sea residente o nacional de un Estado Contratante.

ARTÍCULO 2. IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL ACUERDO

1. El presente Acuerdo se aplicará a los siguientes impuestos establecidos por un Estado Contratante o en su representación:

a) En el caso de los Estados Unidos Mexicanos;

- I) Impuestos federales sobre la renta,
- II) Impuestos federales sobre productos del trabajo,
- III) Impuesto federal al activo de las empresas,
- IV) Impuestos federales al valor agregado, e
- V) Impuestos federales sobre el consumo, y

b) En el caso de los Estados Unidos de América:

- I) Impuestos federales sobre la renta,
- II) Impuestos federales sobre la renta del trabajo,
- III) Impuestos federales sobre transferencias destinadas a evadir el impuesto sobre la renta,
- IV) Impuestos federales sobre sucesiones y donaciones, e
- V) Impuestos federales sobre el consumo.

2. Asimismo, este Acuerdo se aplicará a todo impuesto idéntico o sustancialmente similar que se establezca con posterioridad a la fecha de firma del presente Acuerdo, en adición o en sustitución a los impuestos vigentes. Las autoridades competentes de cada Estado Contratante se notificarán cualquier cambio en sus leyes fiscales que pueda afectar sus obligaciones en los términos de este Acuerdo.

3. El presente Acuerdo no se aplicará en la medida en que una acción o procedimiento relacionado con los impuestos comprendidos en este Acuerdo hayan prescrito o caducado de acuerdo con las leyes del Estado requirente.

4. El acuerdo no se aplicará a los impuestos establecidos por los Estados, Municipios u otras subdivisiones políticas o posesiones que se encuentren bajo la jurisdicción de un Estado Contratante.

ARTÍCULO 3. DEFINICIONES

1. Para los efectos del presente Acuerdo, salvo que se defina de otra manera, se entenderá:

a) Por "autoridad competente":

- I) En el caso de los Estados Unidos Mexicanos, el Secretario de Hacienda y Crédito Público o su delegado, y
- II) En el caso de los Estados Unidos de América, el Secretario del tesoro o su delegado,

b) Por "nacional":

- I) En el caso de los Estados Unidos Mexicanos, los ciudadanos mexicanos, las personas morales, sociedades, corporaciones, fideicomisos, sucesiones, asociaciones u otras entidades jurídicas cuya condición derive de las leyes vigentes en los Estados Unidos Mexicanos, y
- II) En el caso de los Estados Unidos de América, los ciudadanos estadounidenses, las personas morales, sociedades, corporaciones, fideicomisos, sucesiones, asociaciones u otras entidades jurídicas cuya condición derive de las leyes vigentes en los Estados Unidos de América.

c) Por persona, toda persona física o moral, incluyendo sociedades, corporaciones, fideicomisos, asociaciones o sucesiones;

d) Por impuesto, toda contribución a la que le aplique el Acuerdo;

e) Por información, todo hecho o declaración, cualquiera que sea la forma que revista y que pueda ser relevante o esencial para la administración y aplicación de los impuestos, incluyendo entre otros:

I) El testimonio de personas físicas, y

II) Los documentos, registros u otros bienes tangibles que estén en posesión de una persona o Estado Contratante;

f) Por Estado requirente y Estado requerido, el Estado Contratante que solicite o reciba la información y el Estado Contratante que proporcione o al que se le solicite dicha información, respectivamente;

g) A fin de determinar el área geográfica dentro de la cual se aplicará el presente Acuerdo, por México, los Estados Unidos Mexicanos.

h) A fin de determinar el área geográfica dentro de la cual se aplicará el presente Acuerdo, por Estados Unidos, los Estados Unidos de América.

2. Cualquier término no definido en este Acuerdo tendrá el significado que se le atribuya en las leyes del Estado Contratante referentes a los impuestos que son objeto del presente Acuerdo, a menos que el contexto lo exija de otra manera o que las autoridades competentes convengan en un significado común de acuerdo a lo previsto por el artículo 5.

ARTICULO 4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán información con el fin de administrar y aplicar las leyes nacionales de los Estados Contratantes correspondientes a los impuestos comprendidos en el presente Acuerdo, incluyendo información para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales, así como para la investigación o persecución de delitos fiscales o delitos que contravengan la administración tributaria.

2. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se transmitirán entre ellas información de manera automática a fin de lograr lo dispuesto en el párrafo anterior. Las autoridades competentes determinarán qué información se intercambiará con arreglo a este párrafo y los procedimientos que se utilizarán para el intercambio de dicha información.

3. La autoridad competente de un Estado Contratante transmitirá a la autoridad competente del otro Estado Contratante, aquella información que llegue a su conocimiento que pueda ser relevante y coadyuve de manera significativa a alcanzar los fines mencionados en el primer párrafo de este artículo. Las autoridades competentes determinarán la información que se intercambiará de acuerdo con este párrafo, adoptando e instrumentando las medidas y los procedimientos necesarios para garantizar que la información sea proporcionada a la autoridad competente del otro Estado Contratante.

4. La autoridad competente del Estado requerido proporcionará la información que le solicite la autoridad competente del Estado requirente para los propósitos a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En los casos en que la información disponible en los archivos fiscales del Estado requerido no sea suficiente para dar cumplimiento a la Solicitud, dicho Estado adoptará todas las medidas pertinentes para proporcionar al Estado requirente la información solicitada:

a) El Estado requerido tiene o tendrá la facultad para:

- I) Examinar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles que puedan ser relevantes o esenciales para la investigación;
- II) Interrogar a toda persona que tenga conocimiento o esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser relevante o esencial para dicha investigación;
- III) Obligar a toda persona que tenga conocimiento o esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser relevante o esencial para la investigación, que comparezca en fecha y lugar determinados a prestar declaración bajo protesta de decir verdad y que presente libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;
- IV) Tomar la declaración bajo protesta de decir verdad a dicha persona, y

b) Cuando los Estados Unidos sea requerido para obtener la información a que se refiere la sección 3402 del Estatuto sobre el Derecho al Secreto Financiero de 1978 (12 USCA 3402), en vigor al momento de la firma del presente Acuerdo, éste obtendrá dicha información de conformidad con la disposición referida.

Quando México sea requerido para obtener la información a que se refiere el artículo 93 de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, en vigor al momento de la firma del presente Acuerdo, éste obtendrá dicha información de conformidad con la disposición referida.

Las leyes o prácticas del Estado requerido no limitan o afectan de forma alguna las facultades de la autoridad competente de dicho Estado para obtener y proporcionar los tipos de información a que se refieren las disposiciones mencionadas en este inciso, de conformidad con el presente Acuerdo.

c) Los privilegios concedidos por las leyes o prácticas del Estado requirente no se aplicarán en el Estado requerido en el cumplimiento de una solicitud. La demanda de privilegios al amparo de las leyes o prácticas del Estado requirente se determinará exclusivamente por los tribunales de este Estado, y la demanda de privilegios al amparo de las leyes o prácticas del Estado requerido se determinará exclusivamente por los tribunales de ese otro Estado.

5. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de acuerdo a lo dispuesto en el cuarto párrafo del presente artículo, el Estado requerido la obtendrá y proporcionará en la misma forma en que lo haría si el impuesto del Estado requirente fuera el impuesto del Estado requerido y hubiera sido establecido por este último. Sin embargo, de solicitarlo específicamente la autoridad competente del Estado requirente, el Estado requerido:

- a) Indicará la fecha y lugar para tomar declaración o para la exhibición de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;
- b) Tomará declaración bajo protesta de decir verdad a la persona física que preste dicha declaración o que exhiba los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;
- c) Permitirá la presencia de aquellas personas físicas a quienes la autoridad competente del Estado requirente señale como interesadas o afectadas por el cumplimiento de la solicitud. La persona física que presente declaración o el inculpado podrá hacerse acompañar de su abogado;
- d) Ofrecerá a las personas físicas a que se refiere el inciso c), la oportunidad de hacer preguntas a la persona física que preste declaración o exhiba libros, documentos, registros u otros bienes tangibles:
 - I) Directamente o a través de la autoridad ejecutora, en el caso de que México sea el Estado requirente, y
 - II) A través de la autoridad ejecutora, en el caso de que Estados Unidos sea el Estado requirente.

e) Obtendrá los originales y sin enmiendas de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles;

f) Obtendrá o proporcionará copias fieles y auténticas de los originales y sin enmiendas de libros, documentos y registros;

g) Determinará la autenticidad de los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles proporcionados;

h) Cuestionará a la persona física que exhiba los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles acerca del propósito para el cual el material presentado se conserva o se conservó y la forma en que esto se hace o se hizo;

i) Permitirá que la autoridad competente del Estado requirente someta preguntas por escrito, a través de la autoridad ejecutora del Estado requerido que practique la diligencia, con relación a los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles, a las cuales deberá responder la persona física que presente dicho material;

j) Realizará cualquier otro acto que no sea contrario a las leyes del Estado requerido o que no esté en desacuerdo con su práctica administrativa, y

k) Certificará que los procedimientos solicitados por la autoridad competente del Estado requirente fueron seguidos o que no se pudieron seguir, con la explicación de la desviación y los motivos que la ocasionaron.

6. Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes se interpretarán en el sentido de que imponen a un Estado Contratante la obligación de utilizar todos los medios legales y realizar sus mejores esfuerzos para ejecutar una solicitud. Un Estado Contratante podrá, a su discreción, adoptar medidas para obtener y transmitir al otro Estado la información que, de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 1, no está obligado a proporcionar.

7. Cualquier información que reciba un Estado Contratante se tratará como secreta en la misma forma que la información obtenida bajo las leyes nacionales de aquel Estado, y solamente se revelará a personas físicas o autoridades, incluyendo órganos administrativos o judiciales, que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos objeto del presente Acuerdo, en el cobro de créditos fiscales, en la aplicación de las leyes, en la persecución de delitos fiscales o en la resolución de los recursos administrativos referentes a dichos impuestos, así como en la inspección de todo lo anterior. Dichas personas físicas o autoridades deberán usar la información únicamente para tales propósitos. Dicha información podrán revelarla en procedimientos públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales.

ARTÍCULO 5. PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes acordarán poner en práctica un programa destinado a lograr el objeto de este Acuerdo. Dicho programa podrá incluir, además de los intercambios de información a que se refiere el artículo 4, otras medidas para mejorar el cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria, tales como el intercambio de conocimientos técnicos, el desarrollo de nuevas técnicas de auditoría, (incluyendo auditorías simultáneas e investigaciones simultáneas de delitos, en sus jurisdicciones y por sus autoridades competentes), la identificación de nuevas áreas de evasión de impuestos y estudios conjuntos en torno a dichos sectores.

2. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes tratarán de resolver por mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda derivada de la interpretación o aplicación del presente Acuerdo. Conforme a lo anterior, las autoridades competentes podrán acordar en dar un significado común a una expresión y determinar cuando son extraordinarios los costos a que se refiere el artículo 6.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente con el propósito de alcanzar un acuerdo de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

ARTÍCULO 6. COSTOS

Los costos ordinarios en que se incurra por la asistencia proporcionada serán sufragados por el Estado requerido y los costos extraordinarios incurridos por dicha asistencia serán sufragados por el Estado requirente, a menos que las autoridades competentes de los Estados Contratantes lo acuerden en forma distinta.

ARTÍCULO 7. ENTRADA EN VIGOR

El presente Acuerdo entrará en vigor el día en que se efectúe el intercambio de notas por los representantes de los Estados Contratantes debidamente autorizados al efecto, mediante el cual confirmen mutuamente que han cumplido con todos los requisitos constitucionales y legales necesarios para poder ejecutar este Acuerdo.

ARTÍCULO 8. TERMINACIÓN

Este Acuerdo permanecerá en vigor hasta en tanto se dé por terminado por uno de los Estados Contratantes. Cualquier Estado Contratante podrá darlo por terminado en cualquier tiempo después de su entrada en vigor, previa notificación, por vía diplomática, con un mínimo de tres meses de antelación.