

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES**

**CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD**

**TRABAJO PRÁCTICO:**

**ANÁLISIS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO Y SUS  
IMPLICACIONES FISCALES RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**TRABAJO PRÁCTICO QUE PRESENTA:**

**C.P. ALICIA CARMINA ZAMORA DÍAZ**

**PARA OPTAR POR EL GRADO DE MAESTRÍA EN IMPUESTOS**

**TUTOR**

**M.I. C.P. LUIS ROBERTO CONTRERAS SANTIAGO**

**COMITÉ TUTORAL**

**Dr. JOSÉ MANUEL LÓPEZ LIBREROS**

**M.I. C.P. JORGE EFRAÍN PACHECO ACEVEDO**

**Aguascalientes, Ags 31 de Agosto de 2018**

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES



CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
Y ADMINISTRATIVAS

**DRA. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO**  
**DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**  
**PRESENTE**

Por medio del presente como Director designado de la estudiante **ZAMORA DIAZ ALICIA CARMINA** con ID **226259** quien realizó la tesis titulada: "**ANÁLISIS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO Y SUS IMPLICACIONES FISCALES RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**" y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que ella pueda proceder a imprimirla, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

**ATENTAMENTE**  
"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 31 de Agosto del 2018

**Director de Tesis**  
**M.I. Luis Roberto Contreras Santiago**

**Integrante del Comité Tutoral**  
**Dr. José Manuel López Libreros**

**Integrante del Comité Tutoral**  
**M.I. Jorge Efraín Pacheco Acevedo**



c.c.p.- Interesado  
c.c.p.- Secretaría de Investigación y Posgrado  
c.c.p.- Archivo

Of. No. 363 - 6/2018  
DECANATO

**DRA. EN ADMÓN. MARÍA DEL CARMEN MARTÍNEZ SERNA**  
**DIRECCION GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO**  
**P R E S E N T E**

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico titulado: **"ANÁLIS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION EN MÉXICO Y SUS IMPLICACIONES FISCALES RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"** Presentado por la sustentante: **ZAMORA DIAZ ALICIA CARMINA** con ID **226259** egresada de la **MAESTRÍA EN IMPUESTOS**, cumple las normas y lineamientos establecidos institucionalmente. Cabe mencionar que la autora cuenta con el voto aprobatorio correspondiente.

Para efecto de los trámites que al interesado convengan se extiende la presente, reiterándole las consideraciones que el caso amerite.

**ATENTAMENTE**  
**"SE LUMEN PROFERRE"**

Aguascalientes, Ags., a 26 de Septiembre del 2018



**DRA. EN ADMÓN. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO**  
**DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

## AGRADECIMIENTOS

Me gustaría agradecer en estas líneas a las personas que se han involucrado en la realización de este trabajo.

Primero que todo a mis padres, la Dr. Ofelia Díaz Herrera y el Dr. Sergio Zamora Chumacero, se dice que la mejor herencia que nos pueden dejar los padres son los estudios, sin embargo no es su único legado del cual yo particularmente me siento muy agradecida, mis padres me han permitido trazar mi camino y caminar con mis propios pies. Ellos son mis pilares de la vida, y les agradezco su apoyo y su cariño.

A mi hermana y compañera la C.P. Ofelia Mandelein Imperio Zamora Díaz, que fue mi compañera en la realización de la maestría y compañera de aventuras en la vida, también le agradezco su apoyo incondicional.

A Dios por brindarme salud, fortaleza y capacidad.

Le agradezco a mi tutor y comité tutorial por el apoyo para la realización de este trabajo.

Agradezco a la Universidad Autónoma de Aguascalientes por recibirme y permitirme hacer esta maestría.

De la misma forma agradezco a la Universitat de Valencia, España por abrirme sus puertas durante el proceso de realización de esta maestría.

A todas las Universidades que me han abierto sus puertas, que son los pilares de mi educación, mi alma mater la Universidad Juárez de Estado de Durango, donde me forme como contadora y como persona, así como a la Universidad de Castilla-La Mancha, España y The Washington Center, Washington D.C., que también han sido fundamentales en mi formación como profesionista, y en sus aulas me avivaron la pasión por el estudio.

Agradezco al CONACYT y al pueblo de México, su contribución para la realización de esta maestría.

Y le agradezco a mi país México, que es el que me ha dado las oportunidades para desarrollarme profesionalmente.

<b>ACRÓNIMOS.....</b>	<b>3</b>
<b>ÍNDICE DE TABLAS .....</b>	<b>4</b>
<b>ÍNDICE DE ANEXOS.....</b>	<b>6</b>
<b>RESUMEN .....</b>	<b>7</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>8</b>
<b>OBJETIVO GENERAL .....</b>	<b>9</b>
<b>OBJETIVO ESPECÍFICOS.....</b>	<b>9</b>
<b>JUSTIFICACIÓN.....</b>	<b>10</b>
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>10</b>
<b>METODOLOGÍA.....</b>	<b>11</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO I ASPECTOS GENERALES DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN .....</b>	<b>16</b>
I.1.1 ANTECEDENTES.....	16
I.1.2 DEFINICIÓN DE RESIDENCIA EN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA-MÉXICO .....	18
I.1.3 DEFINICIÓN DE RESIDENCIA EN EL MODELO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN DE LA OCDE .....	20
I.1.5 DIFERENCIAS ENTRE LA DEFINICIÓN DE RESIDENCIA EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA Y LA DEFINICIÓN DE LA OCDE .....	22
I.1.6 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE .....	23
I.1.7 DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA- MÉXICO .....	24
I.1.8 DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MODELO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN DE LA OCDE .....	26
I.1.9 DIFERENCIAS ENTRE LA DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA Y LA DEFINICIÓN DE LA OCDE .....	27
I.1.10 DEFINICIÓN CUANDO NO SE CONSIDERA ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA-MÉXICO .....	28
I.1.11 DEFINICIÓN CUANDO NO SE CONSIDERA ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL MODELO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN DE LA OCDE .....	29
<b>CAPÍTULO II.- LEGISLACIÓN DOMÉSTICA Y SU RELACIÓN CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN .....</b>	<b>31</b>
II.1 ANTECEDENTES.....	31
II.1.2 LEGISLACIÓN DOMÉSTICA DE MÉXICO .....	32
II.1.3 CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS.....	33
II.1.4 TRATADOS INTERNACIONALES Y SU RELACION CON LOS DERECHOS HUMANOS EN MÉXICO. ....	35
II.1.5 JURISPRUDENCIAS.....	39

<b>CAPÍTULO III MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ....</b>	<b>47</b>
III.1.1. ANTECEDENTES.....	47
III.1.2 MÉTODO DE EXENCIÓN.....	47
III.1.2.1 MÉTODO DE EXENCIÓN EN EL MODELO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN DE LA OCDE .....	48
III.1.3 MÉTODO DE IMPUTACIÓN O DE CRÉDITO FISCAL.....	50
III.1.3.1 MÉTODO DE IMPUTACIÓN O CRÉDITO FISCAL EN EL MODELO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN DE LA OCDE .....	51
III.1.4 MÉTODO ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....	52
III.1.4.1 PLAZO PARA EFECTUAR EL ACREDITAMIENTO .....	52
III.1.4.2 DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA .....	52
III.1.5 TIPO DE CAMBIO .....	53
III.1.6 PRECIOS DE TRANSFERENCIA .....	53
<b>CAPITULO IV.- NORMATIVA PARA EVITAR LA MALA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS Y PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS .....</b>	<b>55</b>
IV 1.1 ANTECEDENTES .....	55
IV 1.2 OBJETO DE LOS CONVENIOS FISCALES .....	56
IV 1.3 IMPEDIR LA UTILIZACIÓN ABUSIVA DE LOS CONVENIOS.....	56
IV 1.4 OPERACIONES CON DIVIDENDOS .....	57
IV 1.5 GANANCIAS DE CAPITAL PROCEDENTES DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES O DERECHOS ASIMILABLES EN ENTIDADES CUYO VALOR PROCEDA PRINCIPALMENTE DE BIENES INMUEBLES .....	57
IV 1.6 NORMA ANTI-ABUSO PARA ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES SITUADOS EN TERCERAS JURISDICCIONES.....	58
IV 1.7 APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS FISCALES PARA RESTRINGIR EL DERECHO DE UNA PARTE A SOMETER A IMPOSICIÓN A SUS PROPIOS RESIDENTES .....	59
<b>CAPÍTULO V–CASO PRÁCTICO .....</b>	<b>61</b>
V.1.1 ANTECEDENTES .....	61
V.1.2 INGRESOS POR AGRICULTURA .....	62
V.1.3 INGRESOS POR ARRENDAMIENTO .....	64
V.1.4 INGRESOS POR PENSIÓN.....	66
V.1.5 INGRESOS POR INTERESES .....	68
V.1.6 MICRO-SIMULACIÓN DE PAGO SIN UTILIZAR CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	71
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>79</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>81</b>
<b>TRABAJOS CITADOS .....</b>	<b>83</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>85</b>

## ACRÓNIMOS.

CFF	Código Fiscal de la Federación
CIDH	Corte Interamericana De Los Derechos Humanos
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISR	Impuesto sobre la renta
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
UMA	Unidad de medida y actualización
SAT	Servicio de Administración Tributaria.

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.- Países con los que México tiene suscrito tratado para evitar la doble tributación.....	13
Tabla 2.- Países con los que México se encuentra en Negociación para suscribir un tratado para evitar la doble tributación.....	14
Tabla 3.- Valor de la UMA en el 2017. ....	63
Tabla 4.- Valor de 40 UMAS elevadas al año. ....	63
Tabla 5.- Valor de los ingresos gravables de ISR por actividad agrícola. ....	63
Tabla 6.- Ingresos anuales por arrendamiento.....	64
Tabla 7.- Deducción ciega de arrendamiento.....	65
Tabla 8.- Monto exento por pago de pensión.....	66
Tabla 9.- Ingresos por Pensión. ....	67
Tabla 10.- Ingresos gravables por Pensión.....	67
Tabla 11.- Ingresos por intereses.....	69
Tabla 12.- Impuesto retenido por el banco extranjero por ingreso de intereses. .....	70
Tabla 13.- Ingresos totales.....	72
Tabla 14.- Conversión a pesos Mexicanos de la inversión que genera intereses. .....	73
Tabla 15.- Saldo promedio diario de la inversión. ....	74

Tabla 16.- Determinación del factor del ajuste anual por inflación.....	74
Tabla 17.- Ajuste por inflación correspondiente a la inversión realizada de Enero a Diciembre. ....	74
Tabla 18.- Obtención del interés real. ....	75
Tabla 19.- Porcentaje de Ingreso de agricultura respecto a sus ingresos totales. .....	75
Tabla 20.- Deducción de la actividad agrícola.....	76
Tabla 21.- Ingresos gravables de cada actividad sin utilizar el tratado para evitar la doble tributación. ....	76
Tabla 22.- Tarifa para el cálculo del impuesto correspondiente al ejercicio 2017. .....	77
Tabla 23.- Cálculo de Impuesto sobre la Renta sin la utilización del Tratado. .	77
Tabla 24.- Cálculo de la tasa efectiva. ....	78

## ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo A.- Estados que guardan los convenios fiscales celebrados por México.

Anexo B.- Firmas de la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

Anexo C.- Constancia de impuesto retenido por entidad financiera extranjera.



## Resumen

En el presente trabajo se analizó la doble tributación en México y sus implicaciones fiscales respecto al impuesto sobre la renta comenzando en el primer capítulo con las definiciones de residencia fiscal y de establecimiento permanente, contenido en la legislación doméstica de México y en el modelo para evitar la doble tributación de la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En el segundo capítulo se analizó como la legislación doméstica de México interactúa con los convenios internacionales para evitar la doble tributación, se identificó los artículos contenidos en la Convención de Viena que establece esta relación, y se dio a conocer la relación de jerarquía de los tratados internacionales con la legislación doméstica, además se identificaron las diferentes jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la jerarquía de las leyes con los tratados internacionales.

En el tercer capítulo se expuso los diferentes métodos para evitar la doble tributación los cuales son: el método de exención, método de imputación o de crédito fiscal, y el método establecido en la ley del impuesto sobre la renta, además de exponer el plazo para efectuar el acreditamiento, la documentación necesaria para comprobar el pago de impuestos en el extranjero, así como el tipo de cambio que se debe utilizar al momento de utilizar estos métodos, en este capítulo además se analiza los precios de transferencia, que señala la ley sobre estos y como deben ser utilizados.

En el cuarto capítulo se analizó la nueva normativa para evitar el abuso en la aplicación de los tratados y prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que fue firmado por México en Julio del 2017 y que modifica los tratados existentes a los que se encuentran suscrito México.

Y por último en el quinto capítulo se realizó una micro-simulación, donde se realizó el cálculo del pago del impuesto sobre la renta de una persona física utilizando el tratado para evitar la doble tributación México- Estados Unidos de América y se realizó la comparación del monto a pagar al no utilizar el tratado.

## Abstract

This work is an analysis of double taxation in Mexico and the implication on the taxed income. The first chapter contains the definition of residence and permanent establishment, that is contain it in the domestic legislation, and in the Model Tax Convention on Income published by The Organization for Economic Co-operation and Development.

The second chapter contains research on the interaction between the Mexican domestic legislation and international agreements on how to avoid double taxation. Included in chapter is analysis of n the Vienna convention, the hierarchy of the international agreement on the subject of human right are exposed, and the jurisprudence about the hierarchy of the laws issued by the Supreme Court of Justice of the Nation is presented.

The third chapter analyzes different methods to avoid the double. The methods discussed are exemption method, fiscal credit method, and the method contained in the income tax law. Additionally, the time to accomplish the accreditation is display, and what are the documents that are need it to the accreditation, and exchange rate that the income tax law allows using. In this chapter the transfer pricing are also expose and analyzed what the income tax law establish.

In the fourth chapter, the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting a convention signed in July of 2017 by Mexico is discussed, a with the signature of this convention all the income tax convention that Mexico had were modified.

In the fifth chapter, a micro-simulation is presented using the Mexico-United States of America income tax convention to calculate the payment of the income tax, and comparing the payment of income tax without the income tax convention.

## **Objetivo general**

Analizar la situación de la doble tributación en México respecto al impuesto sobre la renta con el objeto de determinar la situación jurídica y la interacción de los modelos internacionales para evitar la doble tributación con la legislación local, además de revisar su correcta aplicación estudiando los mecanismos que se utilizan para evitar el abuso de los tratados, para de esta manera analizar el efecto que provoca la doble tributación en la carga fiscal de los contribuyentes en México.

## **Objetivos específicos**

- 1.- Conocer el marco legal de la doble tributación contenido en las disposiciones fiscales de México y en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE
- 2.- Analizar el derecho Mexicano y su relación con el derecho internacional respecto a los modelos para evitar la doble tributación.
- 3.- Exponer los métodos para evitar la doble tributación.
- 4.- Identificar los mecanismos para evitar el abuso de los tratados para evitar la doble tributación y prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.
- 5.- Realizar una micro-simulación para evaluar los efectos fiscales en las cargas tributarias cuando se deja de utilizar un tratado para evitar la doble tributación.

## **Justificación**

En la actualidad nos encontramos viviendo en un mundo globalizado, donde en la búsqueda de mayor interacción comercial entre países se puede encontrar una situación donde un mismo hecho imponible sea gravado por el impuesto sobre la renta dos o más veces por diferentes naciones, debido a esto es que resulta oportuno analizar los tratados a los que México se ha suscrito para evitar esta práctica, además es necesario identificar y analizar las diferentes disposiciones fiscales con las cuales cuenta México y como estas facilitan o dificultan llevar a cabo una correcta aplicación de dichos instrumentos.

Aunado a esto México se encuentra en una situación donde es de suma importancia la generación de conocimiento, que ayude a entender cómo se debe conducir el país dentro de un mundo globalizado.

## **Planteamiento del problema**

El problema de la doble tributación surge de las diferencia en las disposiciones fiscales cuando dos o más estados cuentan con diferentes criterios de imposición o cuando se grava en ambos estados el mismo hecho imponible, y como estas diferencias pueden provocar una situación de doble tributación y como consecuencia de esto se aumenta la carga tributaria del ente económico.

México, al igual que otros países trata de evitar la doble tributación al suscribirse a tratados internacionales para evitar esta situación, en este trabajo se analizó en particular el impuesto sobre la renta.

## **Metodología**

En la realización de la siguiente investigación se utilizó una metodología del tipo descriptivo y explicativo, por lo cual se exponen los elementos más relevantes de las disposiciones fiscales en México para evitar la doble tributación así como las disposiciones en el modelo internacional para evitar la doble tributación de la OCDE, donde se dio a conocer el estudio de manera general a lo particular.

Además se realizó un caso práctico donde se utilizó el método comparativo al realizar un micro-simulación donde un contribuyente del ISR se pone en una situación donde se utilice el tratado para evitar la doble tributación con una situación donde no se utilice, para explorar así las consecuencias fiscales de los tratados y sus efectos en la carga impositiva.

## **Introducción**

La doble tributación es una situación que se presenta cuando las legislaciones de dos o más estados gravan el mismo hecho imponible, por lo cual se crea una situación donde una persona física o moral, contraen la obligación de pagar impuestos en dos estados.

Para lograr el entendimiento de los tratados es necesario el estudio tanto de la legislación de los países contratantes como de los sujetos del impuesto.

Además es necesario conocer los esfuerzos que las organizaciones internacionales han realizado para evitar la doble tributación y como México se ha unido a estos esfuerzos.

En 1921 La Sociedad de Naciones, la cual es el antecedente directo de Organización de las Naciones Unidas (ONU), inicia esfuerzos para evitar esta situación mediante la preparación de un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación internacional. Los encargados de realizar este estudio fueron Estados Unidos de América, Italia, Países Bajos y Reino Unido, y así es como se comienza a estudiar el fenómeno que nos ocupa.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Fue hasta 1955 cuando la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) adoptó su primera recomendación, en este año México todavía no formaba parte de la OCDE pero podemos tomar las recomendaciones hechas por la OCDE como soft-law, las cuales “*se refieren a fenómenos caracterizados por carecer de fuerza vinculante, aunque no desprovistos de efectos jurídicos o cierta relevancia jurídica*” (López, 2018).

El 18 de Mayo de 1994 México se convierte en el miembro número 25 de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2018) lo cual se estableció en el decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, y fue firmado por el entonces presidente Carlos Salinas de Gortari el cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 5 de julio de 1994, siendo el Secretario de relaciones exteriores Manuel Tello. Como consecuencia México adoptó las recomendaciones de la OCDE en la materia de la doble tributación y empieza a utilizar el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE y los países que lo integran. Siguiendo las recomendaciones de la OCDE México ha suscrito diversos tratados para evitar la doble tributación.

En Noviembre del 2017 conforme a información publicada en la página web del Servicio de Administración Tributaria (SAT) México tiene suscrito tratados para evitar la doble tributación con 67 países que se conforma con los países que se muestran en la siguiente tabla y se detallan en el Anexo A:

Tabla 1.- Países con los que México tiene suscrito tratado para evitar la doble tributación.

<b><i>Países con los que México tiene suscrito tratado para evitar la doble tributación</i></b>	
<b>Alemania</b>	Antillas Neerlandesas
<b>Arabia Saudita</b>	Argentina
<b>Aruba</b>	Australia
<b>Austria</b>	Colombia
<b>Corea</b>	Costa Rica
<b>Chile</b>	China
<b>Dinamarca</b>	Ecuador
<b>Emiratos Árabes Unidos</b>	Estonia
<b>España</b>	EUA
<b>Filipinas</b>	Finlandia
<b>Francia</b>	Gibraltar
<b>Guatemala</b>	Grecia
<b>Hong Kong</b>	Hungría
<b>India</b>	Indonesia
<b>Isla del Hombre</b>	Islas caimán
<b>Islas Cook</b>	Islas Guernsey
<b>Islas Jersey</b>	Islas vírgenes Británicas
<b>Islandia</b>	Israel
<b>Italia</b>	Jamaica
<b>Japón</b>	Kuwait
<b>Letonia</b>	Liechtenstein
<b>Lituania</b>	Luxemburgo
<b>Malta</b>	Noruega
<b>Nueva Zelanda</b>	Países Bajos
<b>Panamá</b>	Perú
<b>Polonia</b>	Portugal

<b>Qatar</b>	Reino Unido
<b>Republica Checa</b>	Republica Eslovaca
<b>Rumania</b>	Rusia
<b>Samoa</b>	Santa Lucia
<b>Singapur</b>	Sudáfrica
<b>Suecia</b>	Suiza
<b>Turcas y Caicos</b>	Turquía
<b>Ucrania</b>	Uruguay
<b>Venezuela</b>	

Fuente: Elaboración propia (Ver detalle en Anexo A) (Servicio de adminsitracion tributaria , 2018)

Además de los 67 países con los que se tienen tratados, actualmente México conforme a información publicada en la página web del Servicio de Administración Tributaria (SAT) a Noviembre de 2017 se encuentra en negociaciones con otros 14 países para suscribir con ellos un tratado para evitar la doble tributación, los cuales son los siguientes países:

Tabla 2.- Países con los que México se encuentra en Negociación para suscribir un tratado para evitar la doble tributación.

<b><i>Países con los que México se encuentra en Negociación para suscribir un tratado para evitar la doble tributación</i></b>	
<b>Egipto</b>	Eslovenia
<b>Irán</b>	<b>Irlanda</b>
<b>Islas Marshall</b>	Líbano
<b>Malasia</b>	<b>Marruecos</b>
<b>Mónaco</b>	Nicaragua
<b>Omán</b>	<b>Pakistán</b>
<b>Tailandia</b>	Vanuatu

Fuente: Elaboración Propia, (Ver detalle en Anexo A) (Servicio de adminsitracion tributaria , 2018)

El 27 de Mayo de 2010 México se suscribió a la convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de la OCDE, el cual fue ratificándolo el 21 de Febrero de 2012 y entro en vigor el 01 de septiembre del 2012. Esta convención tiene como objetivo combatir la posibilidad de elusión y evasión fiscal a nivel internacional mediante la asistencia administrativa en asuntos relacionados con impuestos de cualquier naturaleza, y al mismo tiempo asegurar la adecuada protección de los derechos de los contribuyentes, esta convención comprende el impuesto sobre la renta o las utilidades, México se compromete a realizar intercambio de información , a realizar auditoria fiscales simultaneas , así como asistir en el cobro de créditos fiscales, y a realizar notificaciones o traslado de documentos cuando el estado requirente lo solicite, el Estado requerido notificará o trasladara los documentos al destinatario, incluyendo aquéllos relativos a sentencias judiciales.

Al suscribirse México a esta convención facilita su relación con los demás países suscritos, y de esta manera trabajar conjuntamente para evitar la doble tributación, considerando que México puede solicitar información a los demás países suscritos para asegurarse que las disposiciones fiscales se cumplan en forma.

Otro de los esfuerzos de México para trabajar de manera internacional se refleja en la firma del Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, el cual fue firmado el 07 de junio de 2017 por lo cual todavía se encuentra en proceso de ratificación y de entrada en vigor. Con la firma de este convenio México así como otros 76 países y jurisdicciones manifiestan sus voluntades de reducir la elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales, mediante el traslado de su base imponible de un país a otro buscando la menor o la nula tasa impositiva. El convenio viene a reforzar los tratados existentes debido a que en las disposiciones se prevén las controversias sobre la interpretación de los tratados incrementando la seguridad jurídica ya que contempla un arbitraje obligatorio y vinculante lo cual minimiza la posibilidad de la doble tributación fiscal.

# TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

## CAPÍTULO I ASPECTOS GENERALES DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

### I.1.1 Antecedentes

La primera instancia para conocer si un contribuyente se encuentra en una situación de doble tributación es la de determinar si este se encuentra obligado al pago del impuesto sobre la renta en México, por lo cual se debe consultar lo que establece la legislación mexicana sobre quiénes son los obligados al pago del impuesto sobre la renta, esto se encuentra en el artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta el cual establece lo siguiente:

*Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

*I.Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*

*II.Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles ha dicho establecimiento permanente.*

*III.Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. (Ley de Impueto sobre la renta, 2014)*

En el artículo anteriormente mencionado se identifican como obligados al pago del impuesto sobre la renta a las personas físicas y morales residente en México, además de los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, es por ello que el establecimiento y la identificación de la residencia del contribuyente, así como la determinación del establecimiento permanente es de suma importancia, ya que con esto se puede concluir si se

está obligado al pago del impuesto sobre la renta y en qué estado el contribuyente pagara el impuesto.

Además de establecer la obligación del pago del impuesto en los comentarios de la OCDE del modelo para evitar la doble tributación en el apartado 1 nos indica que el concepto de residente cumple diversas funciones y es de suma importancia en los tres siguientes casos:

*-Para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio*

*-Para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia*

*-Para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el estado de residencia y en el estado de la fuente o situación ( Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010)*

Por estas situaciones la identificación de la residencia del sujeto de impuesto sobre la renta se debe establecer, ya que esto determinara que estado es quien deberá fiscalizar al contribuyente y de no realizarse puede tener como consecuencia la doble tributación.

En algunas ocasiones determinar la residencia de un contribuyente puede ser una situación difícil de determinar por lo cual como se ve adelante en la definición de residente en el modelo para evitar la doble tributación, se establecen los pasos a seguir cuando se encuentre el contribuyente en esta situación, así mismo en el modelo para evitarla doble tributación en su artículo 25 nos establece los procedimiento amistosos que deberán seguir los estados contratantes cuando no se puede determinar la residencia del contribuyente.

Primero se puede identificar la definición de residencia en el diccionario de la real academia Española que es la siguiente:

*-Lugar en que se reside.*

*-Casa en que se vive.*

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

- Casa donde conviven y residen, sujetándose a determinada reglamentación, personas afines por la ocupación, el sexo, el estado, la edad, etcétera. (Real academia Española, 2017)

Esta definición es orientativa para determinar la residencia de un contribuyente pero es necesario conocer la definición contenida en las disposiciones fiscales mexicanas, así como en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE, para identificar sus semejanzas y sus diferencias y de esta manera determinar la residencia del contribuyente.

### **I.1.2 Definición de residencia en la legislación doméstica-México**

El Código Fiscal de la Federación nos establece en el artículo noveno quienes son considerados residentes en México, siendo los siguientes:

*Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:*

*I. A las siguientes personas físicas:*

*a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:*

*1.-Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.*

*2.-Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.*

*b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.*

*II. Las personas morales 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 territorio nacional. (Congreso de la Unión, 2014)*

El establecimiento de quien es residente en México de acuerdo al artículo anteriormente citado que se encuentra en la legislación mexicana es de suma importancia debido a que esto determina el país donde se debe realizar el pago de los impuestos correspondientes a las actividades del contribuyente y en el caso que el contribuyente realizara actividades en otro país diferente a México, se deberá determinar cuál será el tratado para la doble tributación que se utilizara.

Es por ello que se debe determinar donde se encuentra la casa habitación del contribuyente no importando la nacionalidad de este en caso de que sea persona física y si se tiene más de una casa habitación se debe determinar dónde está su centro de intereses vitales, por lo que el pago del impuesto sobre la renta no es algo exclusivo de los contribuyentes con nacionalidad mexicana, sino que los extranjeros también se encuentran obligados al pago del impuesto si se les determina que son residentes en México. En el caso de que el contribuyente sea persona moral se debe determinar si se ha establecido la administración principal en México, debido a que esto determinara si se tiene residencia en México o no.

Además de la definición establecida en la legislación Mexicana se debe considerar la definición del modelo para evitar la doble tributación de la OCDE, debido a que es la utilizada en los tratados suscritos por México, y como se relaciona esta definición con la contenida en el Código Fiscal de la Federación.

### **I.1.3 Definición de residencia en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE**

En el modelo del convenio de la OCDE en el artículo cuarto nos establece como residente (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010) de la siguiente manera:

*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 en 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.*

*Así como también se establece como se resolverá una situación donde un persona física sea residente de ambos estados*

*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 solamente 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 more;*

*c) si morara 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 donde se encuentre su sede de dirección efectiva.*

La definición de la disposición de quien se considera residente en un país por parte del modelo de la OCDE es de suma importancia debido a que es el concepto que se encuentra en los tratados para evitar la doble tributación, además de que este concepto no deberá contradecir la legislación doméstica del país, en el caso de la definición de residente en el país contenida en la ley de impuesto sobre la renta de México artículo primero y la definición de la OCDE no son contradictorias por lo cual nos da una certeza jurídica al momento de determinar la residencia de un contribuyente, en el caso de que la legislación de un país contradiga esta definición el país contratante del tratado deberá realizar las reservas pertinentes al tratado para evitar la doble tributación en cuanto a cuáles serán las limitante de la definición de residente.

### **I.1.5 Diferencias entre la definición de residencia en la legislación Mexicana y la definición de la OCDE**

Al momento de analizar cómo se establece el concepto de residente en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE se puede observar cómo se relaciona este concepto con el concepto de residente establecido en la ley del impuesto sobre la renta de México, ya que la definición de la OCDE es vinculante con el concepto que utilice cada estado contratante de cada tratado para evitar la doble tributación.

En este caso se observa por los artículos descritos anteriormente que el concepto de residente no supone una contradicción entre lo establecido en la ley Mexicana y lo establecido en el modelo de la OCDE.

Sin embargo es importante observar como en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE se nos plantea como se resolverá la situación donde una persona sea residente en ambos estados contratantes, esto es de suma importancia ya que los tratados para evitar la doble tributación, tienen su origen en este tipo de controversias cuando una persona es residente de dos países donde estará obligado a pagar sus impuestos, es en estas situaciones donde los contribuyentes tienen que acudir a los tratados a los que México se ha suscrito para saber cómo resolver su situación.

Analizando la situación planteada en el modelo de la OCDE, cuando una persona sea residente de ambos estados, se deberá seguir con la siguiente premisa que es donde tenga una vivienda permanente, si en el caso donde tuviera una vivienda permanente en ambos estados donde tengas su centro de interés vital, si no se puede determinar donde se tiene el centro de interés vital se deberá seguir con la premisa de donde se more y si esto tampoco se puede determinar se sigue de donde sea nacional, pero si tenemos el caso que los contribuyentes no son nacionales de ninguno de los estados será entonces donde se tenga el conflicto por lo cual se determinan un último recurso que es que los dos estados contratantes analicen la situación y lleguen a un común acuerdo.

Esta apartado donde se estable que los estados contratantes deberán llegar a un común acuerdo es de suma importancia puntualizar que al momento de suscribirse los estados a un tratado para evitar la doble tributación que siga los lineamiento del modelo de la OCDE, esto están de acuerdo en abrir líneas de comunicación, en establecer mecanismo para resolver estas controversias y así poder resolver estas situaciones que pueden afectar a los contribuyentes de sus estados.

### **I.1.6 Establecimiento Permanente**

En el ámbito fiscal se debe identificar plenamente quienes son los sujetos activos y quienes son los sujetos pasivos de los impuestos para de esta manera determinar quién tendrá la carga impositiva, los sujetos activos son los encargados de fiscalizar y en dado caso sancionar a quien no cumpla con los requisitos fiscales, en el caso de México será la federación, los estados y los municipios y en un ámbito internacional serán las autoridades extranjeras.

Los sujetos pasivos son las personas físicas y las personas morales que son los que deberán cumplir con las disposiciones fiscales. El concepto de establecimiento permanente se considera un sujeto pasivo debido que este debe cumplir con las disposiciones fiscales de la legislación Mexicana, y el establecimiento no permanente se considera un sujeto con carácter neutro, debido a que no deberá cumplir las disposiciones fiscales de la legislación Mexicana, por esta razón se debe identificar si un contribuyente tiene establecimiento permanente o no, porque de esta situación derivara que el sujeto activo imponga cargas tributarias o sanciones.

Por lo cual se debe conocer el concepto de establecimiento permanente y establecimiento no permanente en la legislación Mexicana, así como en los convenios para evitar la doble tributación para que se establezcan las obligaciones y los derechos a los cuales se está sujeto.

### **I.1.7 Definición de establecimiento permanente en la legislación doméstica- México**

La definición de establecimiento permanente se encuentra en el artículo segundo de la Ley del impuesto sobre la renta y será la primera base para establecer si el contribuyente cuenta con establecimiento permanente en México, este artículo establece lo siguiente:

*Artículo 2o. 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.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país...*

*En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades...*

*Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta*

*de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.*

*De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente...*

*Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.*

*Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.... (Ley del Impuesto sobre la renta , 2014)*

El establecer si un contribuyente tiene establecimiento permanente en México es lo que determinara si pagaran el impuesto sobre la renta de acuerdo con el artículo noveno del Código Fiscal de la federación mencionado anteriormente, para poder realizar la correcta determinación se debe considerar cada caso en particular debido a que el artículo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contiene alguna excepciones que se deben considerar para hacer esta

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

determinación, la figura de establecimiento permanente se encuentra cada vez más regulada debido al abuso que se estaba realizando, esto lo podemos observar en las medidas que se tomaron en la normativa para evitar la mala aplicación de los tratados y prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, las cuales son tratadas en el capítulo IV del presente caso práctico, y en unas de sus normativas esta la norma anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones, la cual tiene que ser tomada en cuenta para la determinación del establecimiento permanente debido a que si el contribuyente no se apegaba a esta normativa se puede encontrar en la situación donde se le sea negado el uso del tratado para evitar la doble tributación.

#### **I.1.8 Definición de establecimiento permanente en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE**

En el modelo del convenio de la OCDE en el artículo quinto nos establece como establecimiento permanente (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010), en los términos siguientes:

*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; y*
- 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 sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.*

La definición de establecimiento permanente contenida en el modelo para evitar la doble tributación de OCDE es una definición más concreta, esto se debe a que los países que realicen un tratado para evitar la doble tributación deberán realizar las reservas necesarias que se adecuen a lo que su legislación considera establecimiento permanente y como esta definición interactuara con la legislación del otro país contratante para evitar la situación de doble tributación, esto puede suceder al situar al contribuyente con establecimiento permanente en los dos países, además se debe evitar el efecto contrario, que consiste en beneficiar al contribuyente con tasas preferenciales o el pago nulo de impuestos en ninguno de los dos países.

#### **1.1.9 Diferencias entre la definición de establecimiento permanente en la legislación mexicana y la definición de la OCDE**

Cuando realizamos el análisis de estas dos definiciones que se establece en la legislación Mexicana y en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE se puede observar que la legislación mexicana hace más énfasis en cuando se considera establecimiento permanente, pero las dos definiciones coinciden con la premisa de donde se encuentra la sede de su dirección.

Un punto importante referente al establecimiento permanente se sitúa en lo que se considera los 183 días naturales en un periodo de doce meses y como se debe computar estos días, también hay que hacer un énfasis en que, en este punto se puede encontrar tratados para evitar la doble tributación donde México ha contravenido esta disposición.

A manera de ejemplo, el 17 de Diciembre de 2015, en Madrid, España, el plenipotenciario de los Estados Unidos Mexicanos, debidamente autorizado para tal efecto, firmó ad referendum el protocolo que modifica el convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y su protocolo, hecho en Madrid el 24 de julio de

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

1992, el protocolo mencionado fue aprobado por la Cámara de Senadores del Honorable Congreso de la Unión, el 27 de Abril de 2017, según decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de Junio del 2017 y entro en vigor el 27 de Septiembre del 2017 y una de las modificación a las cuales ha sido sometida es exactamente este punto donde el protocolo incluye un nuevo artículo, el artículo 22 establece que un residente de un Estado contratante que lleve a cabo actividades de: exploración, producción, refinación, procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento o comercialización de hidrocarburos en el otro Estado Contratante por un período superior a 30 días en cualquier período de 12 meses, creará un establecimiento permanente en ese otro Estado Contratante, esta modificación es resultado de las reformas en la materia de hidrocarburos que se está realizando en México, pero este es un claro ejemplo donde un tratado para evitar lo doble tributación difiere a lo dispuesto en nuestra legislación, ya que si seguimos con el lineamiento de nuestra ley Mexicana el establecimiento permanente se realiza a los 183 días en un periodo de 12 meses.

#### **I.1.10 Definición cuando no se considera establecimiento permanente en la legislación doméstica-México**

El establecer claramente si una persona física o moral tiene o no establecimiento en el país es de suma importancia ya que de esto dependerá si pagara impuesto en México o el impuesto se deberá pagar en el otro estado donde tenga su establecimiento permanente, la ley de impuesto sobre la renta también establece cuando las personas físicas o morales en no se encuentran esta situación y lo establece en su artículo tercero al establecer:

*Artículo 3o. No se considerará que constituye 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 dichos 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 de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país. (Ley del Impuesto sobre la renta , 2014)*

#### **I.1.11 Definición Cuando No Se Considera Establecimiento Permanente En El Modelo Para Evitar La Doble Tributación De La OCDE**

En el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE también se establece que no se incluye en la expresión establecimiento permanente

*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 su carácter auxiliar o preparatorio. (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010)*

En este caso como lo establecido en la legislación mexicana y lo establecido en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE, no se encuentran discrepancias, esta puntualización de cuando no se considera establecimiento permanente es de suma importancia, ya que se puede poner a los contribuyentes en un situación de incertidumbre jurídica a lo no saber si se está realizando un acto que resulte en establecimiento permanente o no.

Al no encontrarse en una situación donde se establezca establecimiento permanente, el residente en el extranjero será sujeto a una tasa de retención, no será sujeto de llevar contabilidad y no tendrá la necesidad de presentar declaración anual y las retenciones de impuestos se consideran pagos definitivos.

El residente en el extranjero, a diferencia del establecimiento permanente, no lleva a cabo una actividad empresarial, sino que los ingresos que obtiene son producto del arrendamiento de bienes inmuebles o bienes muebles, de la enajenación de acciones o títulos valor, por la generación de intereses, dividendos, regalías, asistencia técnica, entre otros. (Barrios, 2016)

## **CAPÍTULO II.- LEGISLACIÓN DOMÉSTICA Y SU RELACIÓN CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

### **II.1 Antecedentes**

El sistema jurídico del país tiene gran importancia al momento de determinar cómo interactúan los tratados y la ley doméstica del país, basándonos en la legislación doméstica podremos determinar si un tratado internacional podrá ser utilizado en casos específicos y cuando la propia ley doméstica restringe el uso de los tratados. En este capítulo estudiaremos esta relación desde un punto de vista fiscal y cómo interactúan los tratados internacionales con las disposiciones fiscales de México.

“Tradicionalmente, de acuerdo al derecho internacional público, existe una distinción entre los enfoques llamados monista y dualista de los convenios de derecho internacional. En un enfoque monista, el derecho internacional y la legislación doméstica son parte de un sistema en el cual el derecho internacional siempre prevalece sobre la legislación doméstica. Bajo un enfoque dualista, el derecho internacional y la legislación doméstica son sistemas jurídicos separados y el primero no prevalece necesariamente sobre el último en caso de conflicto.” (Engelen, 2004).

Adicionalmente a los enfoques monista y dualista, se puede encontrar el enfoque coordinador o conciliador el cual establece que la relación del derecho internacional y la legislación doméstica no debe ser de subordinación si no de coordinación y en casos de conflictos deberán encontrar una solución en la unidad del sistema jurídico. (Seara, 2010) .

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Estos enfoques son de gran importancia al momento de análisis el derecho doméstico de un país, ya que depende de que enfoque se utilice es como podremos definir como la ley doméstica interactuará con los tratados internacionales a los cuales este suscrito el país en cuestión. Es decir, la importancia radica en que, en caso de colisión de normas, entre normas consideradas nacionales y otras internacionales, prevalecerá la interpretación de una sobre la otra.

### **II.1.2 Legislación doméstica de México**

En México se puede analizar la situación sobre la forma en que interactúa la legislación doméstica con los tratados internacionales, esta interacción se puede encontrar en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos donde el artículo 133 establece lo siguiente:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas”  
(Constitucion de los Estados Unidos Mexicanos, 1917)

De acuerdo a lo que establece este artículo de la constitución de los Estados Unidos Mexicanos, así como todos los tratados que estén de acuerdo con la misma serán la Ley suprema, sin embargo el conflicto que se puede obtener de este artículo es cuando los tratados no están de acuerdo con la constitución donde este artículo ya no establece como seria esa interacción.

Al profundizar en las leyes de nuestro país se puede encontrar con una ley específica en materia de contribuciones, que es el CFF el cual establece en su artículo primero en el primer párrafo lo siguiente:

*Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.* (Congreso de la Unión, 2014).

Al interpretar este artículo nos encontramos que en el CFF se establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir conforme a las leyes fiscales pero las disposiciones del Código se aplican siempre sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales de los que México sea parte, por lo cual se puede interpretar que los tratados internacionales prevalecerán sobre lo dispuesto en el código fiscal de la federación, sin embargo es necesario la revisión de la jurisprudencia emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para establecer claramente la jerarquía de las leyes.

### **II.1.3 Convención de Viena sobre el derecho de los tratados**

*Durante 15 años, a partir de 1950, la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas estuvo trabajando en el tema del derecho de tratados, cuando terminó un proyecto de articulado, lo presentó a la Asamblea General de las Naciones Unidas con la recomendación de celebrar una conferencia internacional de plenipotenciarios para examinar dicho proyecto con miras a la adopción de una convención.* (Trejo Garcia & Moreno , 2007) , dando como resultado el texto de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados.

La Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, es firmada por México el 23 de mayo de 1969, el Senado de la República la aprobó el 29 de diciembre de 1972, según decreto publicado en el Diario Oficial del 28 de marzo de 1973. Y el instrumento de ratificación fue depositado el 25 de septiembre de 1974, el decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial del 14 de febrero de 1975, siendo presidente del país Luis Echeverría

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Álvarez, y la convención entro en vigor el 27 de enero de 1980. *La importancia fundamental de la convención radica en el hecho, de que la mayoría de sus disposiciones codifican lo que hasta entonces era únicamente derecho consuetudinario.* (Gomez-Robledo, 2008)

En la Convención en su artículo 26 se establece una de las normas, que se consideran como uno de los principios fundamentales del derecho de los tratados, y establece lo siguiente:

Artículo 26. "PACTA SUNT SERVANDA" Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe. (Convencion de Viena, 1969)

México al suscribirse a esta convención y siguiendo a lo dispuesto en el artículo mencionado anteriormente, debe actuar y cumplir en buena fe todos los tratados para evitar la doble tributación a los que suscribe.

Así mismo la convención de Viena sobre el derecho de los tratados en su artículo de 27 fracción primera establece la relación que debe tener el derecho interno de los estados y los tratados internacionales, y establece lo siguiente:

*Artículo 27. El derecho interno de los Estados, las reglas de las organizaciones internacionales y la observancia de los tratados:*

- 1. Un Estado parte en un tratado no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento del tratado.* (Convencion de Viena, 1969)

Por consiguiente al artículo 27 de la convención de Viena a la cual México está suscrito se infiere que los tratados para evitar doble tributación deben prevalecer al derecho interno, y que México no debe invocar su derecho interno para faltar al cumplimiento de un tratado internacional que haya suscrito con otro país.

Al suscribirse México a esta convención *queda obligado a respetar de buena fe, no sólo la letra sino también el espíritu del tratado internacional del cual es parte contratante. El incumplimiento o inejecución de cualquiera de las obligaciones insertas en el tratado es susceptible de ser sancionado por el derecho internacional a través del mecanismo de la responsabilidad internacional.* (Gomez-Robledo, 2008).

#### **II.1.4 Tratados internacionales y su relación con los derechos humanos en México.**

La reforma constitucional en materia de derechos humanos realizada en Junio del 2011 donde se realizó la modificación del artículo 1º tiene profundas implicaciones en el sistema jurídico mexicano, pues constituye sin duda un *cambio de paradigma, un nuevo modelo de tutela de los derechos del gobernado en el México contemporáneo.* (Pocuraduría de la defensa del contribuyente , 2018) .Además de general un nuevo paradigma en cuanto a la jerarquía de los tratados internacionales con la legislación doméstica.

Siguiendo este orden de ideas se puede considerar la modificación del artículo 1º como antecedente a la relación que tiene México con los tratados internacionales, esto derivó en la reforma que se hizo en Junio del 2011 al artículo 1º donde se estableció lo siguiente:

*En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte; así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia...* (Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, 2011).

Esta reforma fue resultado de la necesidad de plasmar en la constitución, la igualdad de los tratados internacionales a los que México se ha suscrito para

salvaguardar los derechos humanos, esto debido a las controversias que existían en el país, sobre la interpretación de la constitución al contravenir los tratados internacionales con esta, así como la interpretación que realizaba la corte interamericana de los derechos humanos.

*En esencia, el espíritu de la reforma constitucional se centra en colocar en idéntico nivel jerárquico a los tratados internacionales en materia de derechos humanos y la Constitución y, además, en que los avances que se vayan dando a nivel internacional en la protección de derechos humanos, se plasmen en futuros tratados que sean recibidos por el sistema jurídico mexicano. (López, 2018)*

Por otro lado en la Constitución Mexicana en el artículo 31 fracción IV se establece la obligación de los ciudadanos a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, al deber constitucional de tributar le es inherente e inseparable el derecho de hacerlo en forma justa, constituyendo un elemento básico de la dignidad humana y como tal un bien primario que debe ser protegido como derecho fundamental, *un derecho fundamente es aquellos derechos universales y, por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas.* (Ferrajoli, 2006)

Es por ello que la Suprema Corte de Justicia de la Nación como Tribunal Constitucional ha reconocido los derechos tributarios establecidos en la constitución en su artículo 31, fracción IV, al verificar la constitucionalidad de las disposiciones legales que establecen gravámenes, dando forma a conceptos que rigen las relaciones que nacen con motivo de la actividad recaudadora del Estado, estos principios que derivan de nuestra Carta Magna y como lo ha sostenido la Corte son: proporcionalidad tributaria, equidad tributaria y legalidad.

*La adopción por el Estado Mexicano de la protección y defensa constitucional de los derechos fundamentales, es ineludible el reconocimiento de que los contribuyentes, como tales, son titulares de los mismos, en consecuencia sus derechos se encuentran dentro del mismo sistema de protección, al*

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

*encontrarse reconocidos tanto en la Constitución como en diversos instrumentos internacionales de los que México es parte. (Pocuraduría de la defensa del contribuyente , 2018)*

Debe señalarse que aunque se llevó a cabo esta reforma a la constitución, las controversias continuaron surgiendo en relación sobre la existencia de una disposición en los tratados que contraviniera lo dispuesto en la constitución lo que llevo a la Suprema Corte de la Nación a emitir una contradicción de tesis en el año 2014 la cual señala lo siguiente:

Décima Época

Núm. de Registro: 24985

Instancia: Pleno

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 96.

PONENTE: ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA. SECRETARIO: ARTURO BÁRCENA ZUBIETA.

SEXTO. Criterios obligatorios. De acuerdo con lo anterior, deben prevalecer con carácter de jurisprudencia los criterios establecidos por este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos:

*DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL. El primer párrafo del artículo 1o. constitucional reconoce un conjunto de derechos humanos cuyas fuentes son la Constitución y los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano sea parte. De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se*

relacionan en términos jerárquicos, entendiendo que, derivado de la parte final del primer párrafo del citado artículo 1o., cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no ha cambiado; lo que sí ha evolucionado a raíz de las reformas constitucionales en comento es la configuración del conjunto de normas jurídicas respecto de las cuales puede predicarse dicha supremacía en el orden jurídico mexicano. Esta transformación se explica por la ampliación del catálogo de derechos humanos previsto dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual evidentemente puede calificarse como parte del conjunto normativo que goza de esta supremacía constitucional. En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano.

De acuerdo a esta contradicción de tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se puede interpretar que al momento en que la constitución restrinja una situación que se esté prevista en un tratado internacional en derechos humanos, se deberá seguir lo dispuesto en la constitución. Se establece como imperativo para su exégesis el atender a los principios esenciales de los derechos fundamentales: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, incluido el principio de interpretación pro persona.

Es decir, los derechos fundamentales no se constituyen como meros enunciados vacíos en el texto constitucional sino que los postulados de la Constitución Política se agregan a nuestro sistema jurídico como el mínimo benefactor de la persona, que se encuentra en permanente evolución. (Pocuraduría de la defensa del contribuyente , 2018)

La reforma que se suscitó a la constitución y la contradicción de tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia en cuanto a derechos humanos, clarifica el actuar en cuanto a los tratados internacionales con respecto a los derechos humanos, pero deja ver que nuestros legisladores al momento de reformar el artículo 1 de la constitución y no hacer enmiendas al artículo 133 de la constitución, dejan desprovisto la jerarquía de los tratados internacionales y la constitución en asuntos fuera del ámbito de los derechos humanos, lo cual da a lugar que se deba revisar las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para revisar la jerarquía en los tratados internacionales firmados por México en la materia de tributación.

### **II.1.5 Jurisprudencias**

Dentro de la legislación doméstica Mexicana se puede encontrar las tesis jurisprudencias y tesis aisladas que emite la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que forman parte de las fuentes de derecho, ellas nos sirven para conocer la interpretación que la corte le da a los disposiciones, así como a subsanar controversias, dentro de la jerarquía de las leyes en cuanto a los tratados internacionales, se puede encontrar tesis desde el año de 1992 donde en una primer instancia la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció sobre la jerarquía en esta ocasión la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció de la siguiente manera:

Época: Octava Época

Registro: 205596

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Núm. 60, Diciembre de 1992

Materia(s): Constitucional

Tesis: P. C/92

Página: 27

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.

*De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional.*

En esta tesis aislada la Suprema Corte de Justicia de la Nación le da a las leyes federales y a los tratados internacionales la misma jerarquía, dejando a la constitución por encima de estas, debido a que esta tesis aislada corresponde al año de 1992, otras controversias se han suscitado dando lugar a que esta tesis haya sido superada en el año 1999 con base al criterio sustentando por el propio tribunal con las siguiente tesis aislada:

Época: Novena Época

Registro: 192867

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo X, Noviembre de 1999

Materia(s): Constitucional

Tesis: P. LXXVII/99

Página: 46

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Con esta tesis aislada superamos la tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año 1992, donde encontrábamos que las Leyes Federales y los Tratados Internacionales tenían la misma jerarquía normativa, y la Corte establece un nuevo criterio, en donde los tratados internacionales se ubicaran por encima de las leyes federales, pero por debajo de la Constitución, esto da claridad en cuanto a la jerarquía de las leyes respecto a los tratados internacionales.

Ahora bien, no podemos suponer que la mera existencia de un tratado, cuya jerarquía sea superior a las leyes, resuelva por sí sólo la problemática de la doble tributación, al contrario, las controversias en cuanto a la aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación continúan, específicamente sobre el Impuesto sobre la Renta. Además, se requiere de una interpretación autorizada sobre los tratados, por lo que la propia OCDE, la cual emite recomendaciones que se hacen por parte de un grupo de especialistas, cuya naturaleza técnica y alcance es de norma suave o soft-law, no obligatoria, pero sí vinculante, sobre el alcance y sentido que se le tienen que dar a los tratados en materia de doble tributación conforme al modelo OCDE.

En esta tesis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se vuelve a pronunciar en el año de 2009 con una tesis aislada donde ubica a los comentarios del modelo para evitar la doble tributación de la OCDE como fuentes de doctrinales que se denomina "ley suave o soft law" estos comentarios se pueden encontrar publicados por el Comité fiscal de la OCDE.

Esta tesis nos establece que se puede tomar los comentarios emitidos por la OCDE sobre el modelo para evitar la doble tributación como fuente de interpretación ya que se realizan por organismos internacionales, esto lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis aislada:

Novena Época Núm. de Registro: 166817

Instancia: Pleno Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXX, Julio de 2009 Materia(s): Administrativa

Tesis: P. XXXVI/2009

Página: 91

RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO.

*Los comentarios al indicado Modelo de Convenio pueden ubicarse entre las fuentes que doctrinalmente se denominan "ley suave" ("soft law", en inglés), entendido dicho concepto como referencia a instrumentos cuasi legales que, o bien no tienen fuerza vinculante, o la que lleguen a tener es de algún modo más "débil" que la legislación tradicional. Así, en el contexto del derecho internacional, el término "ley suave" generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las "directivas", "comunicaciones" y*

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

*"recomendaciones", entre otras, que son elaborados por algunas organizaciones internacionales con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional. En relación con lo anterior, los comentarios al Convenio Modelo, aprobados en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, pueden considerarse como una explicación de sus artículos y como una fuente de interpretación de éstos, tomando en cuenta que el Consejo de la mencionada Organización recomendó a los gobiernos de los países miembros que sus administraciones tributarias sigan los comentarios al Modelo de Convenio cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales, pero sin soslayar el hecho de que los comentarios no son un tratado internacional ni son una fuente formal de derecho fiscal. En tal virtud, si bien no son la única ni la principal forma de acercarse al contenido de las disposiciones de los tratados que concretamente celebre México, los mencionados comentarios no pueden desatenderse como una fuente de interpretación, motivo por el cual la argumentación que se haga contra su contenido, cuando menos, debe presentar razones suficientes para superar la forma de interpretación que el autor del Convenio Modelo le otorga al mismo, como documento base para la celebración de los tratados bilaterales que lleguen a celebrarse, para lo cual, adicionalmente, deberá valorarse en cada caso si existen observaciones o reservas a los artículos de que se trate. (Suprema Corte de Justicia , 2009)*

Aun así se pueden encontrar situaciones donde por las características de los dispuestos en la ley doméstica de México y los tratados internacionales para evitar la doble tributación que México ha suscrito, no seamos capaces de interpretar que disposición prevalecerá por la cual la Suprema corte de Justicia de la Nación en el año 2007 ha emitido una tesis aislada con numero P. IX/2007 para evitar esta situación y dar certeza jurídica a las personas físicas y morales. Esta tesis aislada determina lo siguiente:

Instancia: Pleno Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXV, Abril de 2007

Materia(s): Constitucional

Tesis: P. IX/2007

Página: 6

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.

*La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007)*

En consecuencia de esta tesis aislada que nos proporciona la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se puede interpretar que dentro de la legislación

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Mexicana los tratados para evitar la doble tributación se encuentran por debajo de la Constitución Federal y por encima de las Leyes Generales Federales y Locales.

Por lo cual concluyo que en México se puede encontrar con controversias al momento de aplicar tratados internacionales a los que México se encuentra suscrito y la ley doméstica, en relación a los derechos humanos tenemos claro que los tratados internacionales sobre derechos humanos se encuentran en el mismo nivel de la constitución, como resultado de la reforma a la constitución del 2011 pero que en caso de controversia entre ellos, será la Constitución la que prevalecerá como hago referencia en la jurisprudencia 24985 antes mencionada en esta tesis.

Y a la espera que en materia tributaria nuestros legisladores también realicen una reforma a las constitución y como antecedente la reforma sobre los derecho humanos, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta (ISR) deberán seguir los pronunciamientos que hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante tesis jurisprudenciales y tesis aisladas, para de esta manera entender y seguir con las disposiciones fiscales que cuenta el país, que hasta el momento como se puede observar en las tesis aisladas se pronuncia por la siguiente jerarquía

- Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos
- Tratados internacionales
- Leyes generales y locales

## **CAPÍTULO III MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

### **III.1.1. Antecedentes**

Los métodos para eliminar la doble tributación, surgen de la necesidad de implementar un método para que la tributación que sea pagada en un estado contratante sea reflejada en el otro estado y de esta manera se elimina la doble tributación, en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE se establecen dos métodos para eliminar la doble tributación que son:

- 1.- Método de Exención
- 2.- Método de imputación o de crédito fiscal

En la legislación doméstica Mexicana en la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece en el artículo 5, el método de acreditación de impuestos pagados en el extranjero, este método es equiparable al método de imputación o de crédito fiscal contenido en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE.

Estos métodos definirán cual es el procedimiento que se debe seguir para mitigar la doble tributación.

### **III.1.2 Método de exención**

El método de exención consiste en que los ingresos sujetos al impuesto sobre la renta o su equivalente en el otro estado donde, la persona física o moral también realice operación se encontrar exentos y no podrán ser gravados por el impuesto sobre la renta o su equivalente, sin embargo el ingresos se puede tomar en consideración para determinar la tasa impositiva.

### **III.1.2.1 Método de exención en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE**

El artículo 23 A del modelo para evitar la doble tributación se establece el método de exención el cual es el siguiente:

#### *Artículo 23 A*

- 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, 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.*
- 4. Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el*

*apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta. (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010)*

En este artículo nos establece que cuando se obtiene ingresos en un estado el otro estado contratante deberá dejar exento esto dejando la excepción del apartado 2 que esto no se aplicara al artículo 10 y 11 del modelo que comprenden los dividendos y los intereses respectivamente, estos si podrán ser gravados pero deberán admitir deducción por un equivalente del impuesto pagado en el otro estado contratante, sin sobrepasar la cantidad del impuesto calculado antes de la deducción.

En el apartado 3 nos hace la referencia sobre la disposición de que los ingresos obtenidos en un estado pueden ser tomados en cuenta en el otro estado contratante para calcular el impuesto sobre los demás ingresos.

Por otra parte en el apartado 4 nos establece que la exención no es aplicable cuando se aplique lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 sobre dividendos que establece lo siguiente:

*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 –partnerships–) 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 los demás casos. (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010)*

De esta manera se establece el tratamiento que se le deberá dar a los dividendos y que estos si pueden ser sometidos a la imposición del otro estado sin superar los límites del 5 por 100 del importe bruto para sociedades y del 15 por 100 para los demás casos.

Por otra parte el apartado 4 también hace referencia a una excepción tratándose de intereses que establece lo siguiente:

*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 las modalidades desde aplicación de ese límite. (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010)*

En este caso los intereses también pueden ser sometidos a la imposición en el otro país contratando, siempre y cuando se respete los límites del 10 por 100 estos límites tiene que establecerse por mutuo acuerdo, además que se tiene que analizar dependiendo del país con el que México haya suscrito el tratado si se tomó ese límite o si existen variaciones a esto.

### **III.1.3 Método de imputación o de crédito fiscal**

El método de imputación o de crédito fiscal consiste en el reconocimiento del ingreso gravable obtenido en un estado por el otro estado, este ingreso se sumara a los ingresos obtenido en dicho estado pero de igual manera el impuesto pagado en el otro estado respecto a ese ingreso también será reconocido y será deducido .

### III.1.3.1 Método de Imputación o crédito fiscal en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE

En el método imputación se encuentra establecido en el artículo 23 B del modelo y establece lo siguiente:

#### *Artículo 23 B*

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

*a) la deducción en el impuesto sobre las renta 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. (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010)*

Se plantea entonces en este artículo, el procedimiento para poder efectuar la deducción del impuesto pagado en el otro estado contratante, pero se tiene la restricción que esta deducción no podrá exceder la parte del impuesto calculado antes de la deducción, esta restricción se puede deducir que se impone para evitar la obtención de un saldo a favor del impuesto en el estado donde se está aplicando esta disposición, siendo que ese impuesto fue recaudado por el otro estado contratante.

### **III.1.4 Método establecido en la ley del impuesto sobre la renta**

En la ley del impuesto sobre la renta se puede encontrar en el artículo 5 en su primer párrafo el método establecido que consiste en el acreditamiento y establece lo siguiente:

#### *Artículo 5*

*Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero. (Ley del Impuesto sobre la renta , 2014)*

En este artículo se establece que el impuesto pagado en el extranjero por ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero se puede acreditar contra el impuesto sobre la renta pero se tiene la restricción de que el impuesto podrá ser acreditando siempre que el ingreso se acumule incluyendo el impuesto pagado en el extranjero.

#### **III.1.4.1 Plazo para efectuar el acreditamiento**

El artículo 5 de la ley del impuesto sobre la renta también pone una restricción sobre el plazo en el que se puede realizar el acreditamiento el cual consiste en 10 años, si el impuesto pagado en el extranjero no puede ser acreditado en el ejercicio total o parcialmente se tiene 10 años para poder acreditarlo.

#### **III.1.4.2 Documentación comprobatoria**

En el artículo 5 de la ley del impuesto sobre la renta también nos establece que el contribuyente deberá contar con la documentación para poder comprobar la retención el pago del impuesto y en el caso de que México cuente con acuerdos amplios de intercambio de información, el contribuyente puede

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

presentar solo con una constancia de retención para comprobar dicha retención.

### **III.1.5 Tipo de cambio**

En el artículo 5 de la ley del impuesto sobre la renta se establece que para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que es acreditable se deberá tomar el último tipo de cambio publicado en el diario oficial de la federación del último día del ejercicio al que corresponda.

### **III.1.6 Precios de transferencia**

Debido a las diferentes tasas impositivas que se tiene actualmente entre países, se hace necesaria la implementación de un mecanismo que evite la manipulación de precios entre compañías o partes relacionadas, con el objetivo de mover las utilidades de un país a otro buscando un beneficio fiscal, por lo cual se implementa los precios de transferencia.

La OCDE ha recomendado a sus países miembros que sus respectivas administraciones fiscales sigan las guías contenidas en las denominadas Guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales nacionales (Caballero, 2008)

México al ser parte de la OCDE sigue las guías de precios de trasferencias para empresas multinacionales y administraciones fiscales nacionales.

En consecuencia a esto en el artículo 9 del modelo para evitar la doble tributación de la OCDE se establece que cuando una empresa de un estado contratante tenga participación directa o indirectamente en la dirección o en el control de capital con otra del otro estado contratante y se encuentre una diferencia en los beneficios que no se obtendría si las empresas no hubieran tenido participación, se podrá incluir esa diferencia en el beneficio y podrá ser sujeto de imposición.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

A si mismo si un estado contratante incluye los beneficios y por consecuencia grava estos beneficios que son resultado de empresas con participación pero esos beneficios son iguales a los que se hubieran obtenido entre empresas sin participación, se deberá hacer el ajuste necesario y los estados se podrán hacer consultas para determinar este ajuste.

En la legislación Mexicana en el artículo 179 de la LISR se establece que cuando un contribuyente tenga operaciones con partes relacionadas en el extranjero deberá determinar sus ingresos y sus deducciones con montos y precios que hubiera utilizado si estas operaciones se hubieran realizado con partes no relacionadas.

Así como en el artículo 180 del LISR se establece los métodos a utilizar para determinar los montos y precios a los que se refiere el artículo 179 que son los siguientes:

- Método de precio comparable no controlado
- Método de precio de reventa
- Método de costo adicionado
- Método de partición de utilidades
- Método residual de partición de utilidades
- Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango. (Ley del impuesto sobre la renta, 2016)

Respecto a la aplicación de los métodos, cabe mencionar que los lineamientos emitidos por la OCDE establecen cierta preferencia sobre el método de precio comparable no controlado. Como segunda opción se deberán aplicar los métodos de precio de reventa o costo adicionado, dependiendo del tipo y de las características de las operaciones analizadas y por último deberá acudir a los métodos basados en utilidades (partición de utilidades, residual de partición de utilidades y márgenes transaccionales de utilidad de operación) (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2012)

## **Capitulo IV.- Normativa para evitar la mala aplicación de los tratados y prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios**

### **IV 1.1 Antecedentes**

La mala aplicación de los tratados y el abuso de ellos provocan pérdidas mundiales de hasta 210 billones de dólares de acuerdo a datos de la OCDE, que son equivalentes al 10 % de las recaudaciones mundiales por impuestos.

Es por ello que el 7 de Junio del 2017 se llevó a cabo la firma de la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de 70 ministros o representantes de países, el subsecretario de ingresos Miguel Messmacher Linartas suscribió por parte de México la convención multilateral , por medio de esta convención los países firmantes modifican los convenios para evitar la doble tributación existentes, en el caso de México se modificaron con esta firma 44 Convenios, los cuales cubren a 68 países y territorios.

Actualmente México todavía se encuentra en proceso ratificar la firma del convenio donde se enviarían a su vez las reservas con la cuales contara el convenio, se tenía previsto que el convenio multilateral entrara en vigor en

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

todos los países el 1 de Julio del 2018, pero hasta el momento son varios los países que no han realizado la ratificación como podemos revisar en el Anexo B , México todavía no lo ha ratificado por lo cual se espera que sea a principios del año 2019 cuando entre en vigor.

#### **IV 1.2 Objeto de los Convenios fiscales**

Una de las principales modificación de los convenios surge del artículo 6 de la Convención, el cual consiste en que en todos los convenios para evitar la doble tributación, se incluirá una preámbulo donde se expresa claramente que los convenios no tiene la finalidad de crear oportunidades para la evasión fiscal, y no se crearan oportunidades para evitar o para disminuir la imposición por medio de estos. Este preámbulo es el siguiente:

Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones) (Convención Multilateral Para Aplicar Las Medidas Relacionadas Con Los Tratados Fiscales Para Prevenir La Erosión De Las Bases Imponibles Y El Traslado De Beneficios, 2017)

Este preámbulo se incluirá en todos los convenios en sustitución o en ausencia de un preámbulo donde se exprese la voluntad de no generar oportunidades para la no imposición o la imposición reducida

#### **IV 1.3 Impedir la utilización abusiva de los Convenios**

En el artículo 7 de la Convención se establece una regla general para asegurar que los beneficios del Convenio no sean otorgados a quienes tenga como objetivo beneficiarse directa o indirectamente de ellos.

Sin embargo cuando sea tenga previsto negar la utilización total o parcial de los beneficios comprendidos en el Convenio para evitar la doble tributación, se

deberá expresar porque es razonable concluir, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes que se tiene como objetivo beneficiarse del mismo, la jurisdicción que haya presentado la solicitud deberá consultar a la otra jurisdicción que también es parte del Convenio antes de realizar la negación total o parcial del beneficio.

#### **IV 1.4 Operaciones con dividendos**

Otras de las medidas adoptadas en la Convención, se hace referente a las operaciones con dividendos donde se limita la eximición de la imposición que otorgue un convenio para evitar la doble tributación cuando una sociedad residente de una jurisdicción quien pague los dividendos a un beneficiario que sea residente de la otra jurisdicción posea, tenga o controle más de un cierto volumen de capital, acciones, capacidad o derecho de voto o un derecho de participación similar en la sociedad que paga los dividendos, se aplicarán únicamente si las condiciones de propiedad descritas en dichas disposiciones se cumplen durante un período de 365 días que comprenda el día del pago de los dividendos.

#### **IV 1.5 Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles**

En el artículo 9 de la Convención también se restringen las disposiciones en los convenios fiscales cuando estos establezcan que las ganancias obtenidas por un residente de una Jurisdicción contratante de la enajenación de acciones u otros derechos de participación en una entidad pueden someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante cuando el valor de dichas acciones o derechos proceda, por encima de un cierto umbral, de bienes inmuebles situados en esa otra Jurisdicción contratante.

Este umbral se aplicara si:

a) en cualquier momento durante los 365 días que preceden a la enajenación, se alcanzan los umbrales de valor pertinentes; y

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

b) se aplicarán a acciones o derechos asimilables, por ejemplo derechos en una sociedad de personas –partnership- o un fideicomiso –trust- (en la medida en que dichas acciones o derechos no estén ya cubiertos), además de a las acciones o derechos ya amparados por las disposiciones.

Además se contempla, que las ganancias obtenidas por la enajenación de acciones o derechos asimilables, pueden someterse a imposición en la otra jurisdicción si en cualquier momento en un lazo de 365 días previos a la enajenación el valor de dichas acciones o derechos asimilables procede en más de un 50 por ciento directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en esa otra Jurisdicción contratante.

#### **IV 1.6 Norma anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones**

Otra de las medidas que se toman en cuenta en la Convención es para evitar el abuso del establecimiento permanente en terceras jurisdicciones, esto es resultado de la práctica abusiva que se estaba llevando a cabo por medio del conocido treaty shopping, donde un país simulaba tener establecimiento permanente en una jurisdicción, para de esta manera beneficiarse de los tratados para evitar la doble tributación con los que contaba esta jurisdicción.

Por lo cual en el artículo 10 de la Convención, contempla que cuando una jurisdicción considere que las rentas son atribuibles a una tercera jurisdicción los beneficios fiscales del convenio no se aplicarán a ningún elemento, cuando el impuesto en la tercera jurisdicción sea inferior al 60 por ciento del impuesto que se hubiera aplicado en la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar sobre dicho elemento de renta en caso de que el establecimiento permanente estuviera situado en ella. En tal caso, toda renta a la que sean aplicables las disposiciones de este apartado seguirá siendo gravable conforme a la normativa interna de la otra Jurisdicción contratante, con independencia de cualquier otra disposición del Convenio fiscal comprendido.

No obstante toda jurisdicción podrá conceder los beneficios, si el residente realiza una solicitud y se determina que la concesión de los beneficios está

justificada, pero siempre se deberá consultar a la otra jurisdicción que es parte del convenio antes de aceptar o denegar la solicitud.

#### **IV 1.7 Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes**

Un Convenio fiscal comprendido no afectará cómo una Jurisdicción contratante somete a imposición a sus propios residentes, excepto en relación con los beneficios que se deriven de las disposiciones del Convenio fiscal comprendido:

- a) que obliguen a esa Jurisdicción contratante a conceder a una empresa de esa Jurisdicción contratante un ajuste correlativo o correspondiente tras el ajuste inicial efectuado por la otra Jurisdicción contratante, según lo previsto en el Convenio fiscal comprendido, en el importe del impuesto exigido en la Jurisdicción contratante mencionada en primer lugar sobre los beneficios de un establecimiento permanente de la empresa o los beneficios de una empresa asociada;
- b) que puedan afectar a cómo esa Jurisdicción contratante somete a imposición a una persona física residente en ella que obtenga rentas derivadas de servicios prestados a la otra Jurisdicción contratante o a una de sus subdivisiones políticas, entidades locales o a otra institución comparable de la misma;
- c) que puedan afectar a cómo esa Jurisdicción contratante somete a imposición a una persona física residente en ella que sea un estudiante, aprendiz o persona en prácticas, o un profesor, catedrático, conferenciante, instructor, investigador o becario investigador, que satisfaga las condiciones previstas en el Convenio fiscal comprendido;
- d) que obliguen a esa Jurisdicción contratante a conceder un crédito fiscal o una exención a sus residentes respecto de las rentas que la otra Jurisdicción contratante pueda someter a imposición en aplicación del Convenio fiscal comprendido (incluyendo los beneficios atribuibles a un establecimiento

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

permanente situado en esa otra Jurisdicción contratante conforme a lo previsto en el Convenio fiscal comprendido);

e) que protejan a los residentes de esa Jurisdicción contratante contra ciertas prácticas fiscales discriminatorias por parte de esa Jurisdicción contratante;

f) que permitan a los residentes de esa Jurisdicción contratante solicitar a la autoridad competente de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes que consideren los casos de imposición no conforme con el Convenio fiscal comprendido;

g) que puedan afectar a cómo esa Jurisdicción contratante somete a imposición a una persona física residente de dicha Jurisdicción contratante, que sea miembro de una misión diplomática, oficina consular o representación gubernativa de la otra Jurisdicción contratante;

h) que establezcan que las pensiones u otros pagos efectuados al amparo del sistema de seguridad social de la otra Jurisdicción contratante serán gravables exclusivamente en esa otra Jurisdicción contratante;

i) que establezcan que las pensiones y pagos similares, las anualidades, pagos compensatorios u otros pagos por manutención procedentes de la otra Jurisdicción contratante serán gravables exclusivamente en esa otra Jurisdicción 19 contratante; o

j) que de otro modo limiten expresamente el derecho de una Jurisdicción contratante a someter a imposición a sus propios residentes o que determinen expresamente que la Jurisdicción contratante de la que procede un elemento de renta tiene la potestad tributaria exclusiva sobre dicho elemento de renta.

## CAPÍTULO V–CASO PRÁCTICO

### V.1.1 Antecedentes

Para el desarrollo del caso práctico que se realiza se utiliza la información Fiscal del 2017 de una persona física con residencia en México el cual realiza actividades de agricultor en México, tiene relaciones de negocios en Estados Unidos de América, al recibir pensión de Estados Unidos de América, así como generar ingresos por intereses y recibe ingresos de arrendamiento por una casa habitación localizada en Estados Unidos de América, al cual haremos referencia como sujeto A.

Para establecer la residencia del sujeto A se tiene que referir al artículo 4 del convenio para evitar la doble imposición firmado por México y Estados Unidos de América, el cual establece lo siguiente:

#### 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 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.

(Convenio entre Mexico y USA para evitar la doble tributación, 2003)

En el caso de estudio el sujeto A, tiene su residencia en México al tener su vivienda permanente en México, y atendiendo a lo establecido en el presente caso práctico en el capítulo I esto lo hace sujeto al pago de ISR en México al ser residente en México.

### V.1.2 Ingresos por Agricultura

Los ingresos que percibe el sujeto A en México al ser agricultor, se regulan en LISR en el capítulo VIII en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras en el cual en el artículo 74 se establece lo siguiente:

En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos por 40 UMAS elevadas al año.

En este caso el sujeto A se aprecia en su declaración del 2017 que sus ingresos fueron de 689,043 mxn

DECLARACIÓN DEL EJERCICIO DE IMPUESTOS FEDERALES

SHCP SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

SAT Servicio de Administración Tributaria

RFC: \_\_\_\_\_  
Nombre: \_\_\_\_\_

Tipo de declaración: Normal  
Periodo de la declaración: Del Ejercicio Ejercicio: 2017  
Número de operación: 170030268127

SECTOR PRIMARIO

INGRESOS

INGRESOS TOTALES

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

DEDUCCIONES AUTORIZADAS PROPIAS DEL SECTOR PRIMARIO

DEDUCCIONES AUTORIZADAS NO PROPIAS DEL SECTOR PRIMARIO

TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Por lo cual se debe calcular el valor anual de la UMA para elevarla al año que es lo que se realizó a continuación:

Tabla 3.- Valor de la UMA en el 2017.

<b>Periodo</b>	<b>Valor en Pesos</b>
<b>Diario</b>	75.49
<b>Mensual</b>	2,294.90
<b>Anual</b>	27,538.80

Fuente: Elaboración propia Información: INEGI

El valor de la UMA anual del año 2017 corresponde a 27,538.80 y por lo cual el valor de 40 UMAS al año es el siguiente:

Tabla 4.- Valor de 40 UMAS elevadas al año.

<b>Valor de la UMA anual</b>	<b>Valor del artículo 74 LISR</b>	<b>Valor de 40 UMAS elevadas al año</b>
<b>27,538.80</b>	40	1,104,52

Fuente: Elaboración propia

Por lo cual el valor por lo cual no se pagara impuesto correspondiente al ejercicio del 2017 según lo establecido en el artículo 74 de la LISR corresponde a 1,104,52

Tabla 5.- Valor de los ingresos gravables de ISR por actividad agrícola.

<b>INGRESOS 2017</b>	<b>40 UMAS 2017</b>	<b>INGRESO SUJETO A ISR</b>
<b>689,043</b>	1,101,552	0

Fuente: Elaboración propia Información: Declaración anual ISR 2017

Al no superar el límite de las 40 UMAS que para el 2017 equivalen a 1,101,552 pesos sus ingresos por la actividad agrícola que realiza no pagara ISR por estos ingresos en México, al tener residencia en México y al ser una actividad desarrollada en México y siguiendo lo establecido en el convenio para evitar la doble imposición firmado con Estados Unidos de América no será sujeto a imposición en los Estados Unidos de América.

### V.1.3 Ingresos por Arrendamiento

El sujeto A recibe ingresos por arrendamiento de una casa habitación la cual es de su propiedad y se cuenta en territorio de los Estados Unidos de América.

Los ingresos declarados por arrendamiento en el 2017 ascienden a los 7,200 dólares anuales, siguiendo lo establecido en el artículo 5 de LISR se debe usar el ultimo tipo de cambio publicado en el diario oficial de la federación como se hizo referencia en el capítulo III del presente caso práctico, esto corresponde a 19.21 por lo cual el ingreso por arrendamiento seria de 138,312 como se aprecia en la siguiente tabla:

Tabla 6.- Ingresos anuales por arrendamiento.

<b>Ingreso anual por arrendamiento en dólares</b>	<b>Tipo de cambio 31 de Diciembre 2017</b>	<b>Ingreso anual arredramiento pesos Mexicanos</b>
<b>7,200</b>	19.21	138,312

Fuente: Elaboración Propia

El ingreso anual por arrendamiento debería ser gravado por el capítulo III de los ingresos por arrendamiento el cual en el artículo 115 de LISR establece que la persona física con actividad de arrendamiento puede optar por realizar una deducción ciega del 35 %

Tabla 7.- Deducción ciega de arrendamiento.

Ingresos anuales por arrendamiento	Deducción Ciega	Ingresos gravables por arrendamiento
138,312	35%	89,903

Fuente: Elaboración Propia

Por lo cual siguiendo el procedimiento del artículo 115 de la ley del impuesto sobre la renta el ingreso gravable por los ingresos de arrendamiento deberían corresponder a 89,903 pesos.

Sin embargo siguiendo lo establecido en el capítulo II del presente caso, por jurisprudencia los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte deben prevalecer sobre las leyes federales en este caso sobre la ley del impuesto sobre la renta.

Por lo cual se tiene que referir al artículo 6 del convenio el cual establece que las rentas inmobiliarias que un residente del otro estado contratante obtenga de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en este otro estado contratante solamente.

Dentro de las reservar que los México realiza al momento de utilizar un modelo para evitar la doble tributación, México tiene una reserva al artículo 6 sobre la arrendamiento el cual establece lo siguiente:

*México se reserva el derecho a tratar como propiedad inmobiliaria cualquier derecho que permita el uso o disfrute de propiedad inmobiliaria situada en su territorio, cuando tal derecho se derive del “tiempo compartido”, puesto que, de acuerdo con su legislación interna, ese derecho no se considera propiedad inmobiliaria. (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010)*

En la situación del sujeto A el arrendamiento corresponde a una casa habitación por lo cual esta reserva no le es aplicable.

De igual manera Estados Unidos de América tiene una reserva respecto al artículo 6 del modelo, el cual establece lo siguiente:

*Estados Unidos se reserva el derecho a añadir un apartado al artículo 6 por el que se permite que un residente de un Estado contratante pueda elegir que el otro Estado contratante grave su base imponible de renta de la propiedad inmobiliaria por el neto. (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010)*

En el caso del convenio para evitar la doble tributación que tiene Estados Unidos de América firmado con México no añadió este apartado, por lo cual en la situación México-Estados Unidos de América se sigue lo establecido en el artículo 6 del modelo.

Por lo cual en este caso los ingresos obtenidos por el arrendamiento al encontrarse en territorio de Estados Unidos de América se someterán a la imposición de ese país y no deberá someterse a la imposición en México, debido a que el estado fuente del ingreso por arrendamiento es Estados Unidos de América.

#### **V.1.4 Ingresos por Pensión**

El sujeto A, al haber tenido un vida laborar en los Estados Unidos de América recibe una pensión correspondiente equivalente en Estados Unidos de América a una Old Age, Survivor and Disability Insurance, esta pensión podría ser gravada por el artículo 93 de la LISR el cual establece que no se pagara impuesto por jubilaciones, pensiones y haberes del retiro cuyo monto diario no exceda 15 UMAS.

Tabla 8.- Monto exento por pago de pensión.

<b>15 UMAS DIARIAS</b>	<b>15 UMAS Mensuales</b>	<b>15 UMAS anuales</b>
<b>1,132.35</b>	<b>34,423.4</b>	<b>413,082</b>

Fuente: Elaboración propia

El sujeto A recibe una pensión de 2,300 dólares mensuales lo cual equivale anualmente a 27,600 dólares siguiendo lo establecido en el artículo 5 de LISR descrito en el capítulo III se utiliza un tipo de cambio de 19.21 lo cual equivale a 530,196.

Tabla 9.- Ingresos por Pensión.

<b>Ingresos Mensuales por pensión en dólares</b>	<b>Ingresos Anuales por pensión en dólares</b>	<b>Tipo de cambio</b>	<b>Ingresos anuales por pensión en pesos Mexicanos</b>
<b>2,300</b>	27,600	19.21	530,196

En este caso el sujeto A sobrepasa el límite de la cantidad exenta establecida en la tabla 6 de 413,082 por lo cual se debería gravar el excedente que corresponde a 117,114 pesos.

Tabla 10.- Ingresos gravables por Pensión.

<b>Ingresos por pensión</b>	<b>15 UMAS anuales</b>	<b>Ingresos Gravables por pensión</b>
<b>530,196</b>	413,082	117,114

Fuente: Elaboración propia

Sin embargo siguiendo lo establecido en el capítulo II del presente caso por jurisprudencia lo establecido en los tratados internacionales para evitar la doble tributación deberán prevalecer a las leyes federales que en este caso corresponde a la ley del impuesto sobre la renta.

Por consiguiente nos debemos referir al convenio que tiene firmado México con estados Unidos de América el cual en su artículo 19 establece que las pensiones y sus análogas que sean por beneficio de un empleo anterior en el otro estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese estado, por lo cual la pensión no puede someterse a imposición en México.

**V.1.5 Ingresos por Intereses**

El sujeto A cuenta además con ingresos por intereses, por un dinero que tiene en inversión en un banco de Estados Unidos de América por el cual paga el equivalente a ISR en estados unidos.

El monto por el cual tiene en inversión es el siguiente:

WWW.BANAMEXUSA.COM

<b>MASTER ACCOUNT</b>			
<b>CUENTA MAESTRA</b>			
Starting Balance	\$40,343.46	Year to Date Interest Paid	\$24.64
Saldo Anterior		Intereses Pagados a la Fecha	
+ 0 Deposits/Credits	\$0.00	Average Balance	\$40,343.46
Depósitos/Abonos		Saldo Promedio	
- 0 Withdrawals/Debits	\$0.00	Annual Percentage Yield Earned	0.03
Retiros/Cargos		Rendimiento Porcentual Anual	
+ Interest Paid	\$1.18		
Interés Pagado			
- Service Charges	\$0.00		
Comisiones por Servicio			
Ending Balance	\$40,344.64		
Saldo Final			

Deposits/Credits  
Depósitos/Abonos

Como podemos observar en su estado de cuenta tiene una inversión de 40,343 dólares con un rendimiento anual del .03% lo cual le genera intereses por 121.29 dólares anuales siguiendo el procedimiento de artículo 5 descrito en el capítulo III el monte equivale a 2,329.98 pesos.

Tabla 11.- Ingresos por intereses.

<b>Inversión en dólares</b>	<b>Interés en dólares</b>	<b>Tipo de cambio 31 de diciembre 2017</b>	<b>Ingresos por intereses en pesos</b>
<b>40,343</b>	121.29	19.21	2,329.98

Fuente: Elaboración Propia

De acuerdo a lo establecido en la LISR en el capítulo VI los intereses deberán tributar conforme a lo establecido en el artículo 135 de la LISR.

Sin embargo a lo establecido en el capítulo II del presente caso, por jurisprudencia los tratados para evitar la doble tributación a los cuales México se encuentra suscrito como es el caso con Estados Unidos de América prevalece sobre las leyes federales de México.

Por consiguiente debemos seguir lo establecido en el artículo 11 del convenio para evitar la doble tributación entre México y Estados Unidos de América el cual establece lo siguiente:

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:

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;  
(Convenio entre Mexico y USA para evitar la doble tributación, 2003)

En este caso los ingresos por intereses del sujeto A deberían someterse a la imposición en México y deberían acumularse a sus ingresos en su declaración Anual.

Por consiguiente estos ingresos son sujetos de pago de impuesto en los Estados Unidos de América, y como podemos observar en la constancia de retención emitida por el banco en el anexo C, se le realizó la retención del 10% del importe bruto de los intereses, que corresponden 12.12 dólares que equivalen a 232.82 pesos.

Tabla 12.- Impuesto retenido por el banco extranjero por ingreso de intereses.

<b>Ingresos por Intereses en dólares</b>	<b>10% de impuesto retenido en dólares</b>	<b>Tipo de cambio al último día publicado en DOF</b>	<b>Impuesto retenido en pesos</b>
<b>121.29</b>	12.12	19.21	232.82

Fuente: Elaboración Propia

Sin embargo en el mismo artículo 11 en la fracción 4 nos establece excepciones para las cuales estos intereses deben ser sometidos a imposición en México que son las siguientes:

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);

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

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. (Convenio entre Mexico y USA para evitar la doble tributación, 2003)

En este caso el sujeto A no se encuentra en ninguno de los supuestos anteriormente mencionados ya que sus intereses son producto de una inversión propia y son pagados por una entidad financiera independiente del gobierno de los Estados Unidos de América, por lo cual sus ingresos por intereses no se deben acumular a sus ingresos y no deben ser tomados en cuenta para la determinación de sus impuestos en México.

#### **V.1.6 Micro-simulación de pago sin utilizar convenio para evitar la doble tributación**

Al realizar un micro- simulación se puede comparar la diferencia entre usar el tratado para evitar la doble tributación, cuáles son las repercusiones fiscales que se tienen al no utilizar el tratado y cuál es su impacto financiero en el sujeto A.

El sujeto A tiene los siguientes ingresos:

Tabla 13.- Ingresos totales.

<b>Actividad</b>	<b>Ingresos</b>
<b>Agricultura</b>	689,043
<b>Arrendamiento</b>	138,312
<b>Pensión</b>	530,196
<b>Intereses</b>	2,329.98
<b>Total</b>	1,359,880.98

Fuente: Elaboración propia

En la suma de sus ingresos el sujeto A anualmente tiene un ingreso de 1,359,880.98. de pesos.

Dentro de sus ingresos se encuentran, ingresos por intereses por lo cual se debe seguir el procedimiento del artículo 159 de la Ley del Impuesto sobre la Renta fracción tercera y cuarta para determinar el valor del interés real, el cual es el siguiente:

Se deberá determinar el saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses que es igual a:

La Suma de los saldos diarios de la inversión, sin considerar los intereses devengados no pagados

(-) Número de días de la inversión

(=) Saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses.

El segundo paso es obtener el ajuste por inflación correspondiente a la inversión que se realiza de la siguiente manera:

Saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses

(x) Factor

(=) Ajuste por inflación

Y para obtener el factor se debe dividir:

INPC del mes más reciente del periodo de la inversión

INPC del primer mes del periodo de la inversión - 1 = Factor

En el caso del sujeto A el valor de su inversión es de 40,343 dólares por lo cual se debe seguir el procedimiento del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tabla 14.- Conversión a pesos Mexicanos de la inversión que genera intereses.

<b>Inversión en dólares</b>	<b>Tipo de cambio al último día publicado en el DOF</b>	<b>Inversión en pesos Mexicanos</b>
<b>40,343</b>	19.21	774,989.03

Fuente: Elaboración propia

Una vez determinado el valor de la inversión se tienen los siguientes datos:

-Intereses nominales: 2,329.98

-Suma de los saldos diarios que generó la inversión en el periodo, sin considerar los intereses devengados no pagados en cada uno de los meses: 774,989.03

-Primer mes del periodo de la inversión: Enero de 2017

-Mes más reciente del periodo de la inversión: Diciembre de 2017

-Número de días de la inversión: 365

-INPC de enero de 2017: 124.598 (Fuente: INEGI)

-INPC de diciembre de 2017:130.813 (Fuente: INEGI)

Por lo cual se debe determinar el saldo promedio diario de la inversión

Tabla 15.- Saldo promedio diario de la inversión.

<b>Saldo de la inversión</b>	<b>Número de días de la inversión</b>	<b>Saldo promedio diario de la inversión</b>
<b>774,989.03</b>	365	2,123.26

Fuente: Elaboración propia

El siguiente paso es determinar factor del ajuste anual por inflación

Tabla 16.- Determinación del factor del ajuste anual por inflación.

<b>INPC Diciembre 2017</b>	<b>INPC Enero 2017</b>	<b>Cociente</b>	<b>Unidad</b>	<b>Factor del periodo de Enero a Diciembre del 2017</b>
<b>130.813</b>	124.598	1.0498	1	.0498

Fuente: Elaboración propia

Una vez determinado el factor del periodo Enero a Diciembre se debe multiplicar por el saldo promedio diario de la inversión que genera los intereses

Tabla 17.- Ajuste por inflación correspondiente a la inversión realizada de Enero a Diciembre.

<b>Factor Enero-Diciembre 2017</b>	<b>Saldo promedio de la inversión</b>	<b>Ajuste por inflación correspondiente a la inversión realizada de enero a diciembre</b>
<b>.0498</b>	2,123.26	105.74

Fuente: Elaboración propia

Una vez obtenido el factor del ajuste por inflación se puede determinar el interés real.

Tabla 18.- Obtención del interés real.

<b>Interés Nominal</b>	<b>Ajuste por inflación correspondiente a la inversión realizada de enero a diciembre</b>	<b>Interés Real</b>
<b>2,329.98</b>	105.74	2,224.24

Fuente: Elaboración propia

En este caso el sujeto A tiene un ingreso por interés real de 2,224.24 y en caso de no utilizar el convenio para evitar la doble tributación lo debe acumular a sus demás ingresos de acorde al artículo 159 de LISR.

Además al acumular sus demás ingresos, el sujeto A perderá la excepción del que le otorga el artículo 74 LISR al ya no representar sus ingresos de Agricultura el 90 % de sus ingresos totales.

Tabla 19.- Porcentaje de Ingreso de agricultura respecto a sus ingresos totales.

<b>Actividad</b>	<b>Ingreso Anual</b>	<b>Porcentaje</b>
<b>Agricultura</b>	689,043	50.66 %
<b>Arrendamiento</b>	138,312	10.17 %
<b>Pensión</b>	530,196	38.99%
<b>Intereses</b>	2,329.98	.17 %
<b>Total</b>	1,359,880.98	100 %

En este caso la actividad de Agricultura representa el 50.66 % de los ingresos totales por lo cual podríamos aplicar el artículo 74-A el cual da el beneficio de excepción de una UMA elevada al año pero pone como restricción que no se tenga ingresos mayores a 8 UMAS elevadas al año que representan 220,310.4

pesos cantidad que rebasa el sujeto AA por lo cual no puede aplicar este beneficio.

Sin embargo se puede en este caso aplicar la deducción de los gastos que se erogaron para la realización de esta actividad que en este caso corresponde al 21.29 % de los ingresos.

Tabla 20.- Deducción de la actividad agrícola.

<b>Actividad</b>	<b>Ingreso Anual</b>	<b>Deducción</b>	<b>Ingreso Gravable</b>
<b>Agricultura</b>	689,043	146,697.25	542,345.75

Fuente: Elaboración Propia

A continuación se realiza la micro-simulación donde se puede observar cuanto sería el monto a pagar si el tratado para evitar la doble tributación no es utilizado y de acuerdo a las disposiciones fiscales vigente en México.

Tabla 21.- Ingresos gravables de cada actividad sin utilizar el tratado para evitar la doble tributación.

<b>Actividad</b>	<b>Ingreso Anual</b>	<b>Ingresos Gravable</b>
<b>Agricultura</b>	689,043	542,345.75
<b>Arrendamiento</b>	138,312	89,903
<b>Pensión</b>	530,196	117,114
<b>Intereses</b>	2,329.98	2,224.24
<b>Total</b>	1,359,880.98	751,586.99

Fuente: Elaboración propia

Tabla 22.- Tarifa para el cálculo del impuesto correspondiente al ejercicio 2017.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
.3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

Fuente: Secretaria de Hacienda y crédito público.

El sujeto A al tener un ingreso anual acumulado de 898,284.24 se encuentra en la tarifa del 32 % por lo cual se realiza el siguiente cálculo.

Tabla 23.- Cálculo de Impuesto sobre la Renta sin la utilización del Tratado.

<b>Ingreso</b>	<b>751,586.99</b>
<b>Límite inferior</b>	750,000.1
<b>Excedente del Límite inferior</b>	1,586.89
<b>Porcentaje aplicable</b>	32 %
<b>Impuesto Marginal</b>	507.80
<b>Cuota fija</b>	180,850.82
<b>Impuesto Determinado</b>	<b>181,358.62</b>

Fuente: Elaboración propia

En este caso el sujeto A al no utilizar el tratado para evitar la doble tributación, debería acumular todos sus ingresos y pagar sus impuestos conforme a la tarifa anual del 2017, dando como resultado un impuesto determinado de 181,358.62 pesos con una tasa efectiva del 24.13%

Tabla 24.- Cálculo de la tasa efectiva.

<b>Ingreso</b>	<b>751,586.99</b>
<b>Impuesto determinado</b>	181,358.62
<b>Tasa efectiva</b>	24.13 %

Fuente: Elaboración propia

Utilizando el tratado para evitar la doble tributación el sujeto A solo debería acumular sus ingresos de la actividad que realiza en México que es la actividad de la agricultura en la cual tiene ingresos por 689,043 de los cual no le resulta monto a pagar, al no rebasar el monto establecido como se indicó anteriormente.

Por lo cual la diferencia de utilizar y no utilizar el tratado para evitar la doble es de 181,358.62 lo que representa el 24.13% de los ingresos anuales del sujeto A.

## Conclusiones

En el presente trabajo se analizó las diferentes disposiciones fiscales, que afectan la doble tributación en México respecto al impuesto sobre la renta, las disposiciones contenidas en la legislación doméstica y en el modelo para evitar la doble tributación de la OCDE sobre el establecimiento de la residencia y el establecimiento permanente y como esto afecta al ente económico, respecto que ha donde sea establecido su residencia o su establecimiento permanente será un factor determinante para el cálculo de sus impuestos.

Además al analizar las diferentes disposiciones legales y las jurisprudencias sobre jerarquía de las leyes locales respecto a los tratados internacionales se logró hacer la correcta identificación de esta, dando certeza jurídica de cuál debe ser la ley o tratado internacional que se debe utilizar.

Adicionalmente al dar a conocer los diferentes métodos para eliminar la doble tributación, se puede identificar cual es el método necesario a seguir evitar esta práctica, cual es el tiempo que se tiene para realizar la acreditación de los impuestos pagados en el extranjero, así como el tipo de cambio a utilizar para llevar a cabo esta acreditación.

Es importante señalar que con la nueva normativa para evitar el abuso en la aplicación de los tratados y prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, se establecen restricciones que el contribuyente debe tener en cuenta cuando realiza operación que están sujetas a la doble tributación, ya que al no tenerlas en cuenta se puede poner en una situación donde se le sea negado el uso de las medidas para evitar la doble tributación.

Utilizando la información del ultimo capítulo donde se realizó la micro-simulación se puede concluir que la utilización de un tratado para evitar la doble tributación tiene un impacto económico en los contribuyentes ya que el no utilizarlo representaría un 24.13 % de los ingresos anuales del 2017 del contribuyente en este caso, situación que podría poner en riesgo la operatividad comercial de su negocio.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

En el mundo globalizado en el que vivimos actualmente y que cada día aumenta más las actividades económicas entre países, es de suma importancia que México trabaje en sus relaciones diplomáticas con otros países, además debe trabajar en el intercambio de información fiscal, ya que esto como se puede observar en el presente trabajo tiene un impacto directo en la economía de sus contribuyentes.



## Bibliografía

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2010). *Comentarios modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio* . Instituto de estudios fiscales .
- Barrios, H. B. (2016). *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente* . Mexico D.F.: Ediciones Fiscales ISEF.
- Caballero, J. T. (2008). *Precios de transferencia. Marco teórico, jurídico y práctico* . Mexico: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Carpizo, J. (2012). *La Constitución mexicana y el derecho internacional de los derechos humanos*. Mexico: Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*.
- Congreso de la Unión. (2014). *CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN*.
- Constitucion de los Estados Unidos Mexicanos. (1917). Congreso de la Union .
- Constitución de los Estados Unidos Mexicanos (Junio de 2011).
- Convencion de Viena. (1969). *El derecho de los tratados* .
- Convención Multilateral Para Aplicar Las Medidas Relacionadas Con Los Tratados Fiscales Para Prevenir La Erosión De Las Bases Imponibles Y El Traslado De Beneficios (OCDE 2017).
- CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS (OCDE 2017).
- Convenio entre Mexico y USA para evitar la doble tributación (07 de 22 de 2003).
- Cueva, M. d. (1965). *Derecho Constitucional* . Mexico: Lex.
- Engelen, F. (2004). *Interpretation of Treaties under International Law*. Ámsterdam: BFD.
- Ferrajoli, L. (2006). *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías, México*.
- Gomez-Robledo, V. A. (2008). *Derecho internacional, temas selectos* . Universidad Autonoma de México .
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2012). *Antecedentes y mecánica para desarrollar un estudio de precios de transferencia* . Mexico: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Ley de Impuesto sobre la renta. (2014). CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN.

*Ley del Impuesto sobre la renta* . (2014). CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN.

Ley del impuesto sobre la renta (Camara de diputados de H. congreso de la union 30 de 11 de 2016).

López, J. L. (2018). Aproximación a los tratados en materia de los derechos humanos. *De Jure*, 125-161.

Maynes, E. G. (1991). *Introducción al estudio del Derecho*. Mexico: Porrúa.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (03 de FEBRERO de 2018). <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>. Obtenido de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. (03 de FEBRERO de 2018). <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>. Obtenido de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>

Pocuraduría de la defensa del contribuyente . (04 de 08 de 2018). *Prodecon* . Obtenido de [http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/DerechosHumanosdelosContribuyentes\(fac%C3%ADculo\).pdf](http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/DerechosHumanosdelosContribuyentes(fac%C3%ADculo).pdf)

Real academia Española. (2017). *Diccionario de la real academia Española* .

Seara, M. S. (2010). *Derecho Internacional Publico*. Mexico: UNAM.

Sepulveda, C. (1960). *Derecho Internacional* . Mexico: Porrúa.

Servicio de administración tributaria . (24 de 01 de 2018). [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO\\_TRATADO\\_NOVIEMBRE.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO_TRATADO_NOVIEMBRE.pdf). Obtenido de [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO_TRATADO_NOVIEMBRE.pdf): [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO\\_TRATADO\\_NOVIEMBRE.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO_TRATADO_NOVIEMBRE.pdf)

Suprema Corte de Justicia (2009).

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (Abril de 2007). *TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN*.

Trejo García, E., & Moreno , B. T. (2007). *Tratados Internacionales vigentes en Mexico*.

## Trabajos citados

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2010). *Comentarios modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio* . Instituto de estudios fiscales .
- Barrios, H. B. (2016). *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente* . Mexico D.F.: Ediciones Fiscales ISEF.
- Caballero, J. T. (2008). *Precios de transferencia. Marco teórico, jurídico y práctico* . Mexico: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Carpizo, J. (2012). *La Constitución mexicana y el derecho internacional de los derechos humanos*. Mexico: Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*.
- Congreso de la Unión. (2014). *CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN*.
- Constitucion de los Estados Unidos Mexicanos. (1917). Congreso de la Union .
- Constitución de los Estados Unidos Mexicanos (Junio de 2011).
- Convencion de Viena. (1969). *El derecho de los tratados* .
- Convención Multilateral Para Aplicar Las Medidas Relacionadas Con Los Tratados Fiscales Para Prevenir La Erosión De Las Bases Imponibles Y El Traslado De Beneficios (OCDE 2017).
- CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS (OCDE 2017).
- Convenio entre Mexico y USA para evitar la doble tributación (07 de 22 de 2003).
- Cueva, M. d. (1965). *Derecho Constitucional* . Mexico: Lex.
- Engelen, F. (2004). *Interpretation of Treaties under International Law*. Ámsterdam: BFD.
- Ferrajoli, L. (2006). *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías, México*.
- Gomez-Robledo, V. A. (2008). *Derecho internacional, temas selectos* . Universidad Autonoma de México .
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2012). *Antecedentes y mecánica para desarrollar un estudio de precios de transferencia* . Mexico: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Ley de Impueto sobre la renta. (2014). CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

*Ley del Impuesto sobre la renta* . (2014). CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN.

Ley del impuesto sobre la renta (Camara de diputados de H. congreso de la union 30 de 11 de 2016).

López, J. L. (2018). Aproximación a los tratados en materia de los derechos humanos. *De Jure*, 125-161.

Maynes, E. G. (1991). *Introducción al estudio del Derecho*. Mexico: Porrúa.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (03 de FEBRERO de 2018).  
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>. Obtenido de  
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. (03 de FEBRERO de 2018). <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>. Obtenido de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>

Pocuraduría de la defensa del contribuyente . (04 de 08 de 2018). *Prodecon* . Obtenido de [http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/DerechosHumanosdelosContribuyentes\(fac%C3%ADculo\).pdf](http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/DerechosHumanosdelosContribuyentes(fac%C3%ADculo).pdf)

Real academia Española. (2017). *Diccionario de la real academoia Española* .

Seara, M. S. (2010). *Derecho Internacional Publico*. Mexico: UNAM.

Sepulveda, C. (1960). *Derecho Internacional* . Mexico: Porrúa.

Servicio de adminsitracion tributaria . (24 de 01 de 2018).  
[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO\\_TRATA DO\\_NOVIEMBRE.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO_TRATA DO_NOVIEMBRE.pdf). Obtenido de [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx):  
[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO\\_TRATA DO\\_NOVIEMBRE.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/ESTADO_TRATA DO_NOVIEMBRE.pdf)

Suprema Corte de Justicia (2009).

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (Abril de 2007). *TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN.*

Trejo Garcia, E., & Moreno , B. T. (2007). *Tratados Internacionales vigentes en Mexico.*

## ANEXOS

Anexo A.- Estados que guardan los convenios fiscales celebrados por México (Servicio de administración tributaria, 2018)

**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
ALEMANIA		23-FEB-1993	27-MAY-1993	✓	ESPAÑOL ALEMÁN	30-DIC-1993	01-ENE-1994	16-MAR-1994
			16-JUN-1993					6-MAY-1994 <sup>1</sup>
		09-JUL-2008*	06-NOV-2008	✓	INGLÉS ESPAÑOL ALEMÁN	15-OCT-2009	01-ENE-2010	15-DIC-2009
ANTILLAS NEERLANDESAS <sup>2</sup>		01-SEP-2009	29-ABR-2010	✓	ESPAÑOL NEERLANDES INGLÉS	04-FEB-2011	04-FEB-2011	03-FEB-2011
			26-JUL-2010					
ARABIA SAUDITA		17-ENE-2016	3-OCT-2017					
			17-NOV-2017					
ARGENTINA <sup>3</sup>		26-NOV-1997	29-ABR-1998	✓	ESPAÑOL	15-ENE-2004	01-ENE-2005	19-MAR-2004
			19-JUN-1998					
ARGENTINA		04-NOV-2015	27-ABR-2017	✓	ESPAÑOL	23-AGO-2017	01-ENE-2018	18-AGO-2017
			20-JUN-2017					
ARUBA <sup>4</sup>		16-JUL-2013	29-ABR-2014	✓	INGLÉS NEERLANDES ESPAÑOL	01-SEP-2014	01-SEP-2014	26-AGO-2014
			29-MAY-2014					
AUSTRALIA		9-SEP-2002	7-OCT-2003	✓	INGLÉS ESPAÑOL	31-DIC-2003	01-ENE-2004 <sup>5</sup> 01-JUL-2004 <sup>6</sup>	13-FEB-2004
			30-DIC-2003					
AUSTRIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL INGLÉS	01-ENE-2005	01-ENE-2006	08-DIC-2004
			28-OCT-2004					
		18-SEP-2009*	3-FEB-2010	✓	ALEMÁN	01-JUL-2010	01-ENE-2011	30-JUN-2010
			7-ABR-2010					

<sup>1</sup> Publicación de Fe de Erratas

<sup>2</sup> Modificación al Protocolo

<sup>3</sup> Fecha de firma de Modificación al Convenio.

<sup>4</sup> En materia de Intercambio de Información

<sup>5</sup> Para Evitar la Doble Tributación en Materia de Transporte Internacional

<sup>6</sup> Respecto de los impuestos establecidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías) respecto de cantidades pagadas o acreditables a partir de esa fecha.

<sup>7</sup> Respecto de otros impuestos.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F.
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
BAHAMAS *		23-FEB-2010	19-OCT-2010	✓	ESPAÑOL INGLÉS	30-DIC-2010	01-ENE-2011	30-DIC-2010
			01-DIC-2010					
BAHREIN		10-OCT-2010	24-NOV-2011	✓	ARABE ESPAÑOL INGLÉS	22-FEB-2012	01-ENE-2013	27-ABR-2012
			26-DIC-2011					
BARBADOS		07-ABR-2008	06-NOV-2008	✓	ESPAÑOL INGLÉS	16-ENE-2009	01-ENE-2010	15-ENE-2009
			11-DIC-2008					
BÉLGICA		24-NOV-1992	1-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDES	1-FEB-1997	1-ENE-1998	6-ENE-1997
			15-JUN-1994					
		26-AGO-2013*	29-ABR-2014	✓		19-AGO-2017	1-ENE-2018	17-AGO-2017
			29-MAY-2014					
BELICE *		17-NOV-2011	19-ABR-2012	✓	ESPAÑOL INGLÉS	9-AGO-2012	9-AGO-2012	9-AGO-2012
			24-MAY-2012					
BERMUDA*		15-OCT-2009	29-ABR-2010	✓	ESPAÑOL	9-SEP-2010	9-SEP-2010	9-SEP-2010
			26-JUL-2010					
BRASIL		25-SEP-2003	1-ABR-2004	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS	30-NOV-2005	1-ENE-2007	1-ENE-2007
			29-MAY-2004					
CANADÁ		8-ABR-1991	8-JUL-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	11-MAY-1992	1-ENE-1992	17-JUL-1992
			15-AGO-1991					
	12-SEP-2006*	27-FEB-2007	✓	12-ABR-2007		1-ENE-2006	20-JUN-2007	
		10-ABR-2007						
CANADÁ *		16-MAR-1990	8-JUL-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	27-ABR-1992	1-ENE-1993 al 1-ENE-2008 <sup>8</sup>	15-JUL-1992
			15-AGO-1991					

\* En materia de Intercambio de Información  
\* Fecha de firma de Modificación al Convenio.

\* En materia de Intercambio de Información  
\* Fecha de firma de Modificación al Convenio.

<sup>8</sup> El Convenio sobre intercambio de información entre México y Canadá (Convenio de 1990) dejó de tener efectos a partir de la entrada en vigor del nuevo Convenio para Evitar la doble Tributación entre México y Canadá (Convenio de 2007), sin embargo, los principios y obligaciones contenidos en el Convenio de 1990, se mantienen en virtud de las disposiciones del Convenio de 2007. Ver párrafo 2 del Artículo 27 y punto 6 del Protocolo del Convenio de 2007.



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F.
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
COLOMBIA		13-AGO-2009	07-SEP-2010	✓	ESPAÑOL	11-JUL-2013	1-ENE-2014	11-JUL-2013
			25-NOV-2010					
COREA		6-OCT-1994	16-DIC-1994	✓	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	11-FEB-1995	1-ENE-1996	16-MAR-1995
			10-ENE-1995					
COSTA RICA		12-ABR-2014	30-ABR-2015					
			15-JUN-2015					
COSTA RICA *		25-ABR-2011	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL	26-JUN-2012	26-JUN-2012 <sup>7</sup> 1-ENE-2013 <sup>8</sup>	21-JUN-2012
			27-ENE-2012					
CHILE		17-ABR-1998	5-NOV-1998	✓	ESPAÑOL	15-NOV-1999	1-ENE-2000	12-MAY-2000
			30-DIC-1998					
CHINA		12-SEP-2005	13-DIC-2005	✓	ESPAÑOL CHINO INGLÉS	01-MAR-2006	01-ENE-2007	28-FEB-2006
			26-ENE-2006					
DINAMARCA		11-JUN-1997	28-OCT-1997	✓	ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22-DIC-1997	1-ENE-1998	27-MAY-1998
			26-NOV-1997					
ECUADOR		30-JUL-1992	25-MAY-1994	✓	ESPAÑOL	13-DIC-2000	1-ENE-2001	4-ABR-2001
			15-JUN-1994					
EGIPTO	✓							
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS		20-NOV-2012	28-ABR-2014	✓	ESPAÑOL ARABE INGLÉS	9-JUL-2014	1-ENE-2015	8-JUL-2014
			29-MAY-2014					
ESLOVENIA	✓							

<sup>7</sup> Para asuntos penales fiscales.  
<sup>8</sup> Con relación a todos los demás aspectos comprendidos en el Artículo 1.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
ESTONIA		19-OCT-2012	7-FEB-2013	✓	ESPAÑOL INGLÉS ESTONIO	4-DIC-2013	1-ENE-2014	16-DIC-2013
			21-MAR-2013					
ESPAÑA		24-JUL-1992	27-MAY-1993	✓	ESPAÑOL	6-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994
			16-JUN-1993					
			17-DIC-2015*	27-ABR-2017		✓	27-SEP-2017	27-SEP-2017
EUA		18-SEP-1992	12-JUL-1993	✓	ESPAÑOL INGLÉS	26-DIC-1993	1-ENE-1994	3-FEB-1994
			5-AGO-1993					
			16-DIC-1994					
			10-ENE-1995					
			29-ABR-2003					
26-NOV-2002*	3-JUN-2003	3-JUL-2003	1-ENE-2004 <sup>1</sup>	22-JUL-2003				
EUA*		9-NOV-1989	19-DIC-1989	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-ENE-1990	18-ENE-1990	23-ENE-1990
			10-ENE-1990					
			16-DIC-1994					
			8-SEP-1994*					

\* Fecha de firma de Modificación al Convenio.

<sup>1</sup> En materia de Intercedido de Información.

<sup>10</sup> En relación con el Artículo 8, para efectos de pago o acreditado a partir del 1-Sep-2003.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
FILIPINAS		17-NOV-2015	3-OCT-2017					
			17-NOV-2017					
FINLANDIA		12-FEB-1997	28-OCT-1997	✓	ESPAÑOL INGLÉS FINLANDEÉS	14-JUL-1998	1-ENE-1999	11-AGO-1999
			26-NOV-1997					
FRANCIA		7-NOV-1991	18-DIC-1992	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	31-DIC-1992	1-ENE-1993	16-MAR-1993
			29-DIC-1992					
GIBRALTAR*		9-NOV-2012 <sup>11</sup>	29-ABR-2014	✓	ESPAÑOL INGLÉS	27-AGO-2014	27-AGO-2014	27-AGO-2014
		29-NOV-2012	30-MAY-2014					
GUATEMALA		13-MAR-2015						
GRECIA		13-ABR-2004	26-SEP-2004	✓	ESPAÑOL GRIEGO INGLÉS	07-DIC-2005	1-ENE-2006	31-DIC-2005
			03-MAR-2005					

<sup>11</sup> Firmado en México el 9 de noviembre del 2012, y en Gibraltar el 20 de noviembre del 2012.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
HONG KONG		18-JUN-2012	11-DIC-2012	✓	ESPAÑOL INGLÉS CHINO	07-MAR-2013	1-ABR-2014 <sup>12</sup>	4-MAR-2013
			29-ENE-2013				1-ENE-2014 <sup>13</sup>	
HUNGRÍA		24-JUN-2011	29-NOV-2011	✓	ESPAÑOL HUNGARO INGLÉS	31-DIC-2011	01-ENE-2012	26-DIC-2011
			01-DIC-2011					
INDIA		10-SEP-2007	03-DIC-2009	✓	ESPAÑOL INGLÉS INDI	01-FEB-2010	01-ENE-2011	31-MAR-2010
			28-ENE-2010					
INDONESIA		6-SEP-2002	29-ABR-2003	✓	ESPAÑOL INDONESIO INGLÉS	28-OCT-2004	1-ENE-2005	08-DIC-2004
			26-JUN-2003					
			28-ABR-2015					
IRÁN	✓		15-JUN-2015					
IRLANDA	✓	22-OCT-1998	14-DIC-1998	✓	ESPAÑOL INGLÉS	31-DIC-1998	1-ENE-1999	9-AGO-2000
			30-DIC-1998					
ISLA DEL HOMBRE*		18-MAR-2011 <sup>14</sup>	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLÉS	4-MAR-2012	4-MAR-2012	2-MAR-2012
		11-ABR-2011	27-ENE-2012					

<sup>12</sup> Suscrito del Impuesto de la Pagaría de Administración Especial de Hong Kong, el 1 de abril del 2014.

<sup>13</sup> En México, el 1 de enero del 2014.

<sup>14</sup> Convenio en renegociación.

<sup>15</sup> Firmado en México el 18 de marzo del 2011, y en Isla del Hombre el 11 de abril de 2011.

\* Fecha de firma de modificación al Convenio.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
ISLAS CAIMÁN *		17-AGO-2010 <sup>16</sup>	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLES	9-MAR-2012	9-MAR-2012 <sup>17</sup>	7-MAR-2012
		28-AGO-2010	27-ENE-2012				1-ENE-2013 <sup>18</sup>	
ISLAS COOK *		08-NOV-2010 <sup>19</sup>	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLES	3-MAR-2012	3-MAR-2012	2-MAR-2012
		22-NOV-2010	27-ENE-2012					
ISLAS GUERNSEY *		10-JUN-2011 <sup>20</sup>	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLES	24-MAR-2012	24-MAR-2012	27-ABR-2012
		27-JUN-2011	26-ENE-2012					
ISLAS JERSEY *		08-NOV-2010 <sup>21</sup>	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLES	22-MAR-2012	22-MAR-2012	22-MAR-2012
		12-NOV-2010	27-ENE-2012					
ISLAS MARSHALL *	✓							
ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS *	▲							
ISLANDIA		11-MAR-2008	06-NOV-2008	✓	ESPAÑOL INGLES ISLANDES	10-DIC-2008	1-ENE-2009	31-DIC-2008
			11-DIC-2008					

<sup>16</sup> Firmado en México el 17 de agosto de 2010 y en las Islas Caimán el 28 de agosto de 2010.  
<sup>17</sup> Para asuntos penales fiscales.  
<sup>18</sup> Con respecto a todos los demás aspectos contemplados por el Artículo 1.  
<sup>19</sup> Firmado en México el 08 de noviembre de 2010, y en las Islas Cook el 22 de noviembre de 2010.  
<sup>20</sup> Firmado en México el 10 de junio de 2011, y en las Guernsey el 27 de junio de 2011.  
<sup>21</sup> Firmado en México el 08 de noviembre de 2010 y en las Islas Jersey el 12 de noviembre de 2010.  
 \* En materia de intercambio de información.  
 ▲ Negociación finalizada de manera prematura debido a que ambos Estados son miembros de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal. Para consultar los países signatarios de dicha Convención abra el siguiente vínculo:  
[www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_Convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_Convention.pdf)



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
ISRAEL		20-JUL-1999	28-ABR-2000	✓	ESPAÑOL HEBREW INGLÉS	9-MAY-2000	1-ENE-2000	11-AGO-2000
			11-AGO-2000					
ITALIA		8-JUL-1991	25-MAY-1994	✓	ESPAÑOL ITALIANO	12-MAR-1995	1-ENE-1996	29-MAR-1995
			15-JUN-1994					
		23-JUN-2011*	15-DIC-2011	✓		16-ABR-2015	16-ABR-2015	16-ABR-2015
			27-ENE-2012					
JAMAICA		18-MAY-2016						
JAPÓN		9-ABR-1996	29-ABR-1996	✓	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	6-NOV-1996	1-ENE-1997	6-ENE-1997
			14-MAY-1996					
KUWAIT		27-OCT-2009	29-ABR-2011	✓	ESPAÑOL ÁRABE INGLÉS	15-MAY-2013	1-ENE-2014	15-MAY-2013
			22-JUN-2011					
LETONIA		20-ABR-2012	11-DIC-2012	✓	ESPAÑOL LETÓN INGLÉS	2-MAR-2013	1-ENE-2014	27-FEB-2013
			29-ENE-2013					
LIBANO	✓							
LIECHTENSTEIN *		20-ABR-2013	29-ABR-2014	✓	ESPAÑOL ALEMÁN INGLÉS	24-JUL-2014	24-JUL-2014	22-JUL-2014
			30-ABR-2014					

\* Fecha de firma de Modificación al Convenio.

Palacio Nacional, Jardín de la Emmeratriz, edificio 12, piso 3, Col. Centro, Del. Cuauhtémoc, CP. 06000, México, D.F.

8



ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
LITUANIA		23-FEB-2012	19-ABR-2012	✓	ESPAÑOL LITUANO INGLÉS	29-NOV-2012	1-ENE-2013	26-NOV-2012
			24-MAY-2012					
LUXEMBURGO		7-FEB-2001	25-ABR-2001	✓	ESPAÑOL INGLÉS FRANCÉS	27-DIC-2001	1-ENE-2002	6-FEB-2002
			4-JUN-2001					
		7-OCT-2009 <sup>20</sup>	29-ABR-2011	✓		20-NOV-2011	1-ENE-2012	17-NOV-2011
			22-JUN-2011					
MALASIA	✓							
MALTA		17-DIC-2012	29-ABR-2014	✓	ESPAÑOL INGLÉS	9-AGO-2014	1-ENE-2015	8-AGO-2014
			29-MAY-2014					
MARRUECOS	✓							
MÓNACO *	✓							
NICARAGUA	✓							
NORUEGA		23-MAR-1995	14-NOV-1995	✓	ESPAÑOL NORUEGO	23-ENE-1996	1-ENE-1997	26-AGO-1996
			20-DIC-1995					
NUEVA ZELANDA		16-NOV-2006	11-ABR-2007	✓	ESPAÑOL INGLÉS	16-JUN-2007	1-AGO-2007 <sup>21</sup> 1-ENE-2008 <sup>24</sup>	15-JUN-2007
			8-MAY-2007					
OMÁN	✓							

<sup>20</sup> Fecha de firma del Convenio renegotiado.

<sup>21</sup> En materia de Intercambio de Información

<sup>22</sup> Respecto de los impuestos retenidos sobre rentas, beneficios o ganancias obtenidos por un no residente, por las cantidades pagados o acreditados, el o a partir de la fecha que se indica.

<sup>24</sup> Respecto de otros impuestos.

Palacio Nacional, Jardín de la Emmeratriz, edificio 12, piso 3, Col. Centro, Del. Cuauhtémoc, CP. 06000, México, D.F.

9



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
PAISES BAJOS		27-SEP-1993	22-JUN-1994	✓	ESPAÑOL NEERLANDES	13-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994
			6-JUL-1994					
		11-DIC-2008*	28-ABR-2009	✓		31-DIC-2009	1-ENE-2010	29-DIC-2009
			17-JUN-2009					
PAKISTAN	✓							
PANAMA		23-FEB-2010	19-OCT-2010	✓	ESPAÑOL	30-DIC-2010	01-ENE-2011	30-DIC-2010
			01-DIC-2010					
PERÚ		27-ABR-2011	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL	19-FEB-2014	1-ENE-2015	26-FEB-2014
			26-ENE-2012					
POLONIA		30-NOV-1998	26-ABR-1999	✓	ESPAÑOL INGLES POLACO	6-SEP-2002	1-ENE-2003	18-OCT-2002
			17-MAY-1999					
PORTUGAL		11-NOV-1999	28-ABR-2000	✓	ESPAÑOL PORTUGUES INGLES	9-ENE-2001	1-ENE-2002	3-ABRIL-2001
			20-OCT-2000					
QATAR		14-MAY-2012	11-DIC-2012	✓	ESPAÑOL ARABE INGLES	9-MAR-2013	1-ENE-2014	8-MAR-2013
			29-ENE-2013					
REINO UNIDO		2-JUN-1994	6-JUL-1994	✓	ESPAÑOL INGLES	15-DIC-1994	1-ABR-1994*	15-MAR-1995
			25-JUL-1994					
		23-ABR-2009	03-FEB-2010	✓		18-ENE-2011	18-ENE-2011	15-ABR-2011
			07-ABR-2010					
REP. CHECA		4-ABR-2002	18-SEP-2002	✓	ESPAÑOL CHECO INGLES	27-DIC-2002	1-ENE-2003	28-ENE-2003
			13-NOV-2002					

\* Fecha de firma de Modificación al Convenio.  
\* En vigor retroactivo.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F.	
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.						
REP. ESLOVACA		13-MAY-2006	22-MAR-2007	✓	ESPAÑOL ESLOVACO INGLES	28-SEP-2007	01-ENE-2008	28-SEP-2007	
			19-JUL-2007						
RUMANIA		20-JUL-2000	31-OCT-2000	✓	ESPAÑOL RUMANO	15-AGO-2001	1-ENE-2002	12-DIC-2001	
			28-NOV-2000						
RUSIA		7-JUN-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL INGLES RUSO	02-ABR-2008	01-ENE-2009	20-MAY-2008	
			28-OCT-2004						
SAMOA*		17-NOV-2011 <sup>26</sup>	19-ABR-2012	✓	ESPAÑOL INGLES	18-JUL-2012	18-JUL-2012	13-JUL-2012	
		30-NOV-2011	24-MAY-2012						
SANTA LUCIA*		5-JUL-2013 <sup>27</sup>	30-ABR-2015	✓	ESPAÑOL INGLES	18-DIC-2015	18-DIC-2015	17-DIC-2015	
		9-JUL-2013	15-JUN-2015						
SINGAPUR		9-NOV-1994	26-ABR-1995	✓	ESPAÑOL INGLES	8-SEP-1995	1-ENE-1996	23-AGO-1996	
			13-JUN-1995						
			29-SEP-2009*	29-SEP-2011		✓	1-ENE-2012	01-ENE-2013	9-ENE-2012
			28-OCT-2011						
SUDÁFRICA		19-FEB-2009	20-ABR-2010	✓	ESPAÑOL INGLES	22-JUL-2010	01-ENE-2011	21-JUL-2010	
			16-JUN-2010						
SUECIA		21-SEP-1992	15-DIC-1992	✓	ESPAÑOL INGLES	18-DIC-1992	1-ENE-1993	10-FEB-1993	
			17-DIC-1992						

<sup>26</sup> Firmado en México el 17 de noviembre del 2011, y en Samoa el 30 de noviembre de 2011.  
<sup>27</sup> En materia de Intercambio de Información.  
<sup>28</sup> Firmado en Coahuila el 5 de julio del 2013, y en México el 9 de julio del 2013.  
<sup>\*</sup> Fecha de firma de Modificación al Convenio.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F.		
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.							
SUIZA		3-AGO-1993	1-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCES	8-SEP-1994	1-ENE-1995	24-OCT-1994		
			15-JUN-1994							
			18-SEP-2009*	29-ABR-2010		✓	ESPAÑOL FRANCES INGLES	23-DIC-2010	01-ENE-2011	22-DIC-2010
			26-JUL-2010							
TAILANDIA	✓									
TURCAS Y CAICOS*	▲									
TURQUIA		17-DIC-2013	12-FEB-2015	✓	ESPAÑOL TURCO INGLES	23-JUL-2015	01-ENE-2016	17-JUL-2015		
			13-MAR-2015							
UCRANIA		23-ENE-2012	19-ABR-2012	✓	ESPAÑOL UCRANIANO INGLES	6-DIC-2012	01-ENE-2013	26-NOV-2012		
			24-MAY-2012							
URUGUAY		14-AGO-2009	07-SEP-2010	✓	ESPAÑOL	29-DIC-2010	01-ENE-2011	28-DIC-2010		
			25-NOV-2010							
VANUATU*	✓									
VENEZUELA		6-FEB-1997		✓	ESPAÑOL					
CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL Y SU PROTOCOLO		27-MAY-2010	22-NOV-2011	✓	INGLES FRANCES	1-SEP-2012	1-ENE-2013	27-AGO-2012		
			31-DIC-2011							
			13-FEB-2012 <sup>28</sup>							

\* Fecha de firma de Modificación al Convenio.  
<sup>28</sup> Publicación de Fe de Erratas  
 ▲ Negociación finalizada de manera prematura debido a que ambos Estados son miembros de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal. Para consultar los países signatarios de dicha Convención abra el siguiente vínculo:  
[www.oecd.org/dataoecd/12/50/44702928.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/12/50/44702928.pdf)



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES  
CELEBRADOS POR MÉXICO, NOVIEMBRE 2017**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES DESTINADAS A PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS.		7-JUNIO-2017						

(Servicio de administración tributaria , 2018)

Anexo B.- Firmas de la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (Lista Actualizada al 23 de Julio 2018)

No	Jurisdiction	Signature	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into Force
1	Andorra	<a href="#">07-06-2017</a>		
2	Argentina	<a href="#">07-06-2017</a>		
3	Armenia	<a href="#">07-06-2017</a>		
4	Australia	<a href="#">07-06-2017</a>		
5	Austria	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-09-2017</a>	01-07-2018
6	Barbados	<a href="#">24-01-2018</a>		
7	Belgium	<a href="#">07-06-2017</a>		
8	Bulgaria	<a href="#">07-06-2017</a>		
9	Burkina Faso	<a href="#">07-06-2017</a>		
10	Cameroon	<a href="#">11-07-2017</a>		
11	Canada	<a href="#">07-06-2017</a>		
12	Chile	<a href="#">07-06-2017</a>		
13	China (People's Republic of)	<a href="#">07-06-2017</a>		
14	Colombia	<a href="#">07-06-2017</a>		
15	Costa Rica	<a href="#">07-06-2017</a>		
16	Côte d'Ivoire	<a href="#">24-01-2018</a>		
17	Croatia	<a href="#">07-06-2017</a>		
18	Curaçao	<a href="#">20-12-2017</a> <sup>1</sup>		
19	Cyprus	<a href="#">07-06-2017</a>		
20	Czech Republic	<a href="#">07-06-2017</a>		
21	Denmark	<a href="#">07-06-2017</a>		

No	Jurisdiction	Signature	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into Force
22	Egypt	<a href="#">07-06-2017</a>		
23	Estonia	<a href="#">29-06-2018</a>		
24	Fiji	<a href="#">07-06-2017</a>		
25	Finland	<a href="#">07-06-2017</a>		
26	France	<a href="#">07-06-2017</a>		
27	Gabon	<a href="#">07-06-2017</a>		
28	Georgia	<a href="#">07-06-2017</a>		
29	Germany	<a href="#">07-06-2017</a>		
30	Greece	<a href="#">07-06-2017</a>		
31	Guernsey	<a href="#">07-06-2017</a>		
32	Hong Kong (China)	<a href="#">07-06-2017</a>		
33	Hungary	<a href="#">07-06-2017</a>		
34	Iceland	<a href="#">07-06-2017</a>		
35	India	<a href="#">07-06-2017</a>		
36	Indonesia	<a href="#">07-06-2017</a>		
37	Ireland	<a href="#">07-06-2017</a>		
38	Isle of Man	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">25-10-2017</a>	01-07-2018
39	Israel	<a href="#">07-06-2017</a>		
40	Italy	<a href="#">07-06-2017</a>		
41	Jamaica	<a href="#">24-01-2018</a>		
42	Japan	<a href="#">07-06-2017</a>		
43	Jersey	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">15-12-2017</a>	01-07-2018
44	Kazakhstan	<a href="#">25-06-2018</a>		
45	Korea	<a href="#">07-06-2017</a>		
46	Kuwait	<a href="#">07-06-2017</a>		
47	Latvia	<a href="#">07-06-2017</a>		
48	Liechtenstein	<a href="#">07-06-2017</a>		
49	Lithuania	<a href="#">07-06-2017</a>		
50	Luxembourg	<a href="#">07-06-2017</a>		
51	Malaysia	<a href="#">24-01-2018</a>		
52	Malta	<a href="#">07-06-2017</a>		
53	Mauritius	<a href="#">05-07-2017</a> <sup>2</sup>		
54	Mexico	<a href="#">07-06-2017</a>		
55	Monaco	<a href="#">07-06-2017</a>		
56	Netherlands	<a href="#">07-06-2017</a>		

No	Jurisdiction	Signature	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into Force
57	New Zealand	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">27-06-2018</a>	01-10-2018
58	Nigeria	<a href="#">17-08-2017</a>		
59	Norway	<a href="#">07-06-2017</a>		
60	Pakistan	<a href="#">07-06-2017</a>		
61	Panama	<a href="#">24-01-2018</a>		
62	Peru	<a href="#">27-06-2018</a>		
63	Poland	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">23-01-2018</a>	01-07-2018
64	Portugal	<a href="#">07-06-2017</a>		
65	Romania	<a href="#">07-06-2017</a>		
66	Russia	<a href="#">07-06-2017</a>		
67	San Marino	<a href="#">07-06-2017</a>		
68	Senegal	<a href="#">07-06-2017</a>		
69	Serbia	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">05-06-2018</a>	01-10-2018
70	Seychelles	<a href="#">07-06-2017</a>		
71	Singapore	<a href="#">07-06-2017</a>		
72	Slovak Republic	<a href="#">07-06-2017</a>		
73	Slovenia	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-03-2018</a>	01-07-2018
74	South Africa	<a href="#">07-06-2017</a>		
75	Spain	<a href="#">07-06-2017</a> <sup>3</sup>		
76	Sweden	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">22-06-2018</a>	01-10-2018
77	Switzerland	<a href="#">07-06-2017</a>		
78	Tunisia	<a href="#">24-01-2018</a>		
79	Turkey	<a href="#">07-06-2017</a> <sup>4</sup>		
80	Ukraine	<a href="#">23-07-2018</a>		
81	United Arab Emirates	<a href="#">27-06-2018</a>		
82	United Kingdom	<a href="#">07-06-2017</a>	<a href="#">29-06-2018</a>	01-10-2018
83	Uruguay	<a href="#">07-06-2017</a>		

Anexo C.- Constancia de impuesto retenido por entidad financiera extranjera

**Subbank**

**SUBSTITUTE FORM W-8BEN: Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding**  
**FORMATO DE SUBSTITUCION W-8BEN: Certificado de Condición Extranjera del Fiduciario con respecto a la Retención de Impuestos de los Estados Unidos de los EE.UU.**

Page 1 of 2

Do not use this form if you are a U.S. citizen or other U.S. person, including a resident alien individual or green card holder. Instead, use Form W-9, Request for Taxpayer Identification Number and Certification. / No utilice este formulario si usted es ciudadano de los Estados Unidos u otra persona de los Estados Unidos — incluyendo un individuo extranjero residente o residente legal. En su lugar, utilice el Formulario W-9, Solicitud de Número y Certificado de Identificación de Contribuyente.

---

**PART I IDENTIFICATION OF BENEFICIAL OWNER (SEE INSTRUCTIONS ON REVERSE) / IDENTIFICACION DEL FIDUCIARIO (VER INSTRUCCIONES AL REVERSO)**

1. Name of individual or organization that is the beneficial owner / Nombre de individuo u organización que es fiduciario: \_\_\_\_\_

2. Country of incorporation or organization / País de constitución u organización: \_\_\_\_\_

3. Type of beneficial owner (check only one box) / Tipo de fiduciario (seleccione solo una caja):

<input checked="" type="checkbox"/> Individual / Individuo	<input type="checkbox"/> Corporation / Sociedad	<input type="checkbox"/> Disregarded Entity / Entidad Ignorada
<input type="checkbox"/> Partnership / Asociación de Personas	<input type="checkbox"/> Private Foundation / Fundación Privada	<input type="checkbox"/> Complex Trust / Fideicomiso Complejo
<input type="checkbox"/> Grantor Trust / Fideicomiso	<input type="checkbox"/> Government / Gobierno	<input type="checkbox"/> International Organization / Organización Internacional
<input type="checkbox"/> Central Bank of Issue / Banca Central Emisora	<input type="checkbox"/> Estate / Sucesión	
<input type="checkbox"/> Tax-Exempt Organization / Organización Exenta	<input type="checkbox"/> Simple Trust / Fideicomiso Simple	

4. Permanent residence address (street, apt. or suite no., or rural route) Do not use a P.O. box or in-care-of address. / Domicilio de residencia permanente (calle, No. depto o suite, o camino rural) No usar Apartado Postal ni domicilio a cargo de terceros.  
 \_\_\_\_\_

City or town, state or province. Include postal code where appropriate. / Ciudad, estado o provincia. Incluir código postal si corresponde:  
 Durango, Dgo 34200 \_\_\_\_\_ Country / País: Mexico

5. Mailing address (if different from above) / Dirección postal (si difiere de la anterior):  
 La misma \_\_\_\_\_ Country / País: \_\_\_\_\_

City or town, state or province. Include postal code where appropriate. / Ciudad, estado o provincia. Incluir código postal si corresponde:  
 \_\_\_\_\_ Country / País: \_\_\_\_\_

6. Foreign tax identifying number (if any) / Número de identificación tributaria del extranjero (si existe): \_\_\_\_\_

---

**PART II CERTIFICATION / CERTIFICACION**

Under penalties of perjury, I declare that I have examined the information on this form and to the best of my knowledge and belief it is true, correct, and complete. I further certify under penalties of perjury that: / Bajo pena de perjurio, declaro que he revisado la información que aparece en este formulario y según mi leal saber y entender es completa, correcta y verídica. Además certifico, bajo pena de perjurio que:

- I am the beneficial owner (or I am authorized to sign for the beneficial owner) of all the income to which this form relates. / Soy el fiduciario (o cuento con la autorización para firmar por cuenta del beneficiario) de la totalidad del ingreso al que se refiere este formulario.
- The beneficial owner is not a U.S. person / El fiduciario no es una entidad de los EE.UU.
- The income to which this form relates is (a) net effectively connected with the conduct of a trade or business in the United States, (b) effectively connected but is not subject to tax under an income tax treaty, or (c) the partner's share of a partnership's effectively connected income, and / El ingreso al que se refiere este formulario (a) no se vincula efectivamente con la práctica de un comercio o un negocio en los Estados Unidos de América (b) se encuentra efectivamente relacionado pero no está sujeto al pago de impuestos conforme a un tratado del impuesto sobre la renta, o (c) la participación del socio en el ingreso efectivamente relacionado con la sociedad, y
- For broker transactions or barter exchanges, the beneficial owner is an exempt foreign person as defined in the instructions. Furthermore, I authorize this form to be provided to any withholding agent that has control, receipt, or custody of the income of which I am the beneficial owner or any withholding agent that can disburse or make payments of the income of which I am the beneficial owner. / Para operaciones de corretaje o permuta, el fiduciario es una persona exenta conforme se define en las instrucciones. Además, autorizo que este formulario sea proporcionado a cualquier agente retenedor que tenga el control, la recepción o la custodia del ingreso del que soy fiduciario o a cualquier agente retenedor que pueda desembolsar o hacer pagos de ingresos de los cuales yo soy fiduciario.

The Internal Revenue Service does not require your consent to any provisions of this document other than the certifications required to establish your status as a non-U.S. person and, if applicable, obtain a reduced rate of withholding. / El Servicio de Impuestos Internos no requiere su consentimiento respecto de cualquiera de los requerimientos de este documento distintos de las certificaciones requeridas para establecer su estatus como una persona no residente en los Estados Unidos de América y, en caso de aplicar, obtener una tasa reducida de retención de impuestos.

Signature of beneficial owner (or individual authorized to sign for beneficial owner) / Firma del fiduciario (o persona autorizada para representarlo):  
 X \_\_\_\_\_ Date (MM-DD-YYYY) / Fecha(M/D/A): \_\_\_\_\_

Acting Capacity / Capacidad con que Actúa: \_\_\_\_\_

---

**PART III AFFIDAVIT OF UNCHANGED STATUS / DECLARACION JURADA DE ESTADO**

Under penalties of perjury, I declare that I have examined and signed the above substitute Form W-8BEN and that the information and certifications contained therein remained the same and unchanged throughout the period beginning on January 1, 2001, or a later account opening date, to the date signed and were true, correct and complete for that period. / Bajo pena de perjurio, declaro que he examinado y firmado el formulario W-8BEN arriba mencionado y que la información y certificaciones contenidas en el mismo permanecen iguales y no sufrieron cambios durante el periodo que se inicia el 1 de enero de 2001, o una fecha posterior a la apertura de la cuenta, a la fecha de firma y que fue completa, correcta y verídica para dicho periodo.

Signature of beneficial owner (or individual authorized to sign for beneficial owner) / Firma del fiduciario (o persona autorizada para representarlo):  
 \_\_\_\_\_ Date (MM-DD-YYYY) / Fecha(M/D/A): \_\_\_\_\_

Acting Capacity / Capacidad con que Actúa: \_\_\_\_\_

OPS-6735-A (10/07)

Form <b>1042-S</b>		<b>Foreign Person's U.S. Source Income Subject to Withholding</b>				OMB No. 1545-0096	
Department of the Treasury Internal Revenue Service		▶ Information about Form 1042-S and its separate instructions is at <a href="http://www.irs.gov/form1042">www.irs.gov/form1042</a> .				<b>Copy C</b> for Recipient Attach to any Federal tax return you file	
		<input type="checkbox"/> AMENDED		<input type="checkbox"/> PRO-RATA BASIS REPORTING			
<b>1</b> Income code	<b>2</b> Gross income	<b>3</b> Withholding allowances	<b>4</b> Net income	<b>5</b> Tax rate <b>10%</b>	<b>7</b> Federal tax withheld	12.12	
29	40.49		40.49	<b>6</b> Exemption code	<b>8</b> Withholding by other agents	0.00	
				<b>9</b> Total withholding credit 0.00			
<b>10</b> Amount repaid to recipient				<b>14</b> Recipient's U.S. TIN, if any ▶ <input type="checkbox"/> SSN or ITIN <input type="checkbox"/> EIN <input type="checkbox"/> QI-EIN			
<b>11</b> Withholding agent's EIN ▶ 94-1555316 <input checked="" type="checkbox"/> EIN <input type="checkbox"/> QI-EIN				<b>15</b> Recipient's foreign tax identifying number, if any		<b>16</b> Country code MX	
<b>12a</b> WITHHOLDING AGENT'S name BANAMEX USA				<b>17</b> NOI's/FLOW-THROUGH ENTITY'S name		<b>18</b> Country code	
<b>12b</b> Address (number and street) 2029 CENTURY PARK EAST SUITE 4200				<b>19a</b> NOI's/Entity's address (number and street)			
<b>12c</b> Additional address line (room or suite no.)				<b>19b</b> Additional address line (room or suite no.)			
<b>12d</b> City or town, province or state, country, ZIP or foreign postal code LOS ANGELES, CA 90067				<b>19c</b> City or town, province or state, country, ZIP or foreign postal code			
<b>13a</b> RECIPIENT'S name [REDACTED]			<b>13b</b> Recipient code 01	<b>20</b> NOI's/Entity's U.S. TIN, if any ▶			
<b>13c</b> Address (number and street) [REDACTED]				<b>21</b> PAYER'S name and TIN (if different from withholding agent's)			
<b>13d</b> Additional address line (room or suite no.) [REDACTED]				<b>22</b> Recipient account number (optional) [REDACTED]			
<b>13e</b> City or town, province or state, country, ZIP or foreign postal code DURANGO DGO MEXICO 34200				<b>23</b> State income tax withheld	<b>24</b> Payer's state tax no.	<b>25</b> Name of state	

For Privacy Act and Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Form 1042-S (2013)

JSA

\* The form is being furnished to the United States Internal Revenue Services.

REFERRAL AND PROFILE PERSONAL ACCOUNT - ADDITIONAL SIGNERS FOR NON U.S. RESIDENT  
REFERENCIA Y PERFIL CUENTA INDIVIDUAL - FIRMANTES ADICIONALES PARA NO RESIDENTES EN EUA

To: Citibank (Banamex USA) 2029 Century Park East, Los Angeles, CA 90067, U.S.A.

Account No. / No. de Cuenta: [Redacted]

Customer's Name / Nombre del Cliente: [Redacted]

1.  New Account / Cuenta Nueva  Update / Actualización

2. Current Monthly Income in MXP (Thousands) / Ingreso Mensual Actual en Pesos (Miles):  0-50  50-100  100-200  200+

3. Other Income, explain / Otros Ingresos, detallar:

4. Occupation / Ocupación:  [Redacted]

5. I have investments or accounts at Banamex or any of its affiliates / Tengo inversiones o cuentas en Banamex o en alguna de sus filiales:  No  Yes / Sí

Customer Number / Número del Cliente: Average Balance in MXP / Saldo Promedio en Pesos: Number of Years / Número de Años:

Banamex: [Redacted] \$ [Redacted] [Redacted]

Affiliate / Filial: [Redacted] \$ [Redacted] [Redacted]

6. For completion of Section 6 (a, b, c) and definition of Public Figure, please refer to the "Covered Person Disclosure" form.  
Para completar el inciso 6 (a, b, c) y la definición de Figura Pública, favor de referirse a la forma "Información de Funcionario Público".

a. I am a Foreign or Domestic Senior Official / Soy Funcionario Público de alto nivel en el exterior o en el país:  No  Yes (please provide position) / Sí (por favor indique puesto)

b. I am Related to a Senior Foreign or Domestic Official / Estoy relacionado con algún Funcionario Público de alto nivel en el exterior o en el país:

No  Yes (please provide name, position and relationship) / Sí (por favor indique nombre, puesto y relación):

Name / Nombre: [Redacted] Position / Puesto: [Redacted] Relationship / Relación: [Redacted]

c. I am a "close associate" of a Senior Foreign or Domestic Official / Soy "colaborador cercano" de algún Funcionario Público de alto nivel en el exterior o en este país:

No  Yes (please provide name, position and relationship) / Sí (por favor indique nombre, puesto y relación):

Name / Nombre: [Redacted] Position / Puesto: [Redacted] Relationship / Relación: [Redacted]

Date of Birth / Fecha de Nacimiento: [Redacted] Identification / Identificación (IFE Folio): [Redacted] Expires / Fecha de Vencimiento: [Redacted]

Customer's Name / Nombre del Cliente: [Redacted] Customer's Signature / Firma del Cliente: [Redacted] Date / Fecha: [Redacted]

Customer's Name / Nombre del Cliente: [Redacted]

1.  New Account / Cuenta Nueva  Update / Actualización

2. Current Monthly Income in MXP (Thousands) / Ingreso Mensual Actual en Pesos Mexicanos (Miles):  0-50  50-100  100-200  200+

3. Other Income, explain / Otros Ingresos, detallar:

4. Occupation / Ocupación:

5. I have investments or accounts at Banamex or any of its affiliates / Tengo inversiones o cuentas en Banamex o en alguna de sus filiales:  No  Yes / Sí

Customer Number / Número del Cliente: Average Balance in MXP / Saldo Promedio en Pesos: Number of Years / Número de Años:

Banamex: [Redacted] \$ [Redacted] [Redacted]

Affiliate / Filial: [Redacted] \$ [Redacted] [Redacted]

6. For completion of Section 6 (a, b, c) and definition of Public Figure, please refer to the "Covered Person Disclosure" form.  
Para completar el inciso 6 (a, b, c) y la definición de Figura Pública, favor de referirse a la forma "Información de Funcionario Público".

a. I am a Foreign or Domestic Senior Official / Soy Funcionario Público de alto nivel en el exterior o en el país:  No  Yes (please provide position) / Sí (por favor indique puesto)

b. I am Related to a Senior Foreign or Domestic Official / Estoy relacionado con algún Funcionario Público de alto nivel en el exterior o en el país:

No  Yes (please provide name, position and relationship) / Sí (por favor indique nombre, puesto y relación):

Name / Nombre: [Redacted] Position / Puesto: [Redacted] Relationship / Relación: [Redacted]

c. I am a "close associate" of a Senior Foreign or Domestic Official / Soy "colaborador cercano" de algún Funcionario Público de alto nivel en el exterior o en este país:

No  Yes (please provide name, position and relationship) / Sí (por favor indique nombre, puesto y relación):

Name / Nombre: [Redacted] Position / Puesto: [Redacted] Relationship / Relación: [Redacted]

Date of Birth / Fecha de Nacimiento: [Redacted] Identification / Identificación: [Redacted] Expires / Fecha de Vencimiento: [Redacted]

Customer's Name / Nombre del Cliente: [Redacted] Customer's Signature / Firma del Cliente: [Redacted] Date / Fecha: [Redacted]