



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURÍA

**MAESTRÍA EN IMPUESTOS INTERNACIONALES
INCORPORADA A LA SECRETARÍA DE EDUCACIÓN
PÚBLICA RVOE 2014383**

**“APLICACIÓN PRÁCTICA DEL
PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO ACADÉMICO DE:

MAESTRO EN IMPUESTOS INTERNACIONALES

PRESENTA

OSCAR FERNANDO TRUJANO SANDOVAL

DIRECTOR DE LA TESIS:

MTRO. CHRISTIAN B. VÁZQUEZ SÁNCHEZ.

MÉXICO, D.F.

2012

DEDICATORIAS

A DIOS, que me ha concedido el don de la vida y que me ha dado gracias innumerables que me han permitido concluir cada etapa de mi vida.

A DIANA, porque su amor y actitud en nuestro matrimonio me inspiran para alcanzar cualquier meta y hacer mis sueños realidad.

A MIS PADRES, porque siempre están a mi lado y con su apoyo y cariño he podido alcanzar todas las metas que me he propuesto en la vida.

A MIGUEL ANGEL, porque siempre ha sido el hermano en el que he encontrado el apoyo necesario ante cualquier adversidad.

A PAPÁ MOY✠ Y MAMÁ JUANITA✠, porque me heredaron las ganas de estudiar y superarme para ayudar a los demás.

A PAPÁ AENCIO✠ Y MAMÁ SOCORRO✠, porque me enseñaron a sonreír, y que la riqueza más grande de la vida está en el amor.

A MIS MAESTROS, porque con su guía siempre he encontrado el camino hacia las respuestas que me plantea la vida profesional.

ÍNDICE
APLICACIÓN PRÁCTICA DEL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

INTRODUCCIÓN. - - - - -	1
CAPÍTULO I.- TRATADOS INTERNACIONALES COMO FUENTE DE DERECHO. - - - - -	6
1.1. Concepto de Tratado Internacional. - - - - -	6
1.2. Marco legal de los Tratados Internacionales en México. - - - - -	10
1.2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. - - - - -	11
1.2.2. Ley sobre la Celebración de Tratados.- - - - -	12
1.2.3. Convención de Viena. - - - - -	24
1.3. Normas de interpretación de leyes fiscales en México. - - - - -	49
1.3.1. Código Fiscal de la Federación. - - - - -	49
1.3.2. Resolución Miscelánea Fiscal. - - - - -	52
1.3.3. Jerarquía de Leyes y Tratados Internacionales. - - - - -	55
CAPÍTULO II.- EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO AL AMPARO DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN. - - - - -	60
2.1. Definición. - - - - -	60
2.1.1. Doble tributación. - - - - -	60
2.1.2. Objetivo de los Convenios para evitar la doble tributación. - - - - -	65
2.1.3. Interpretación de los Tratados. - - - - -	70
2.2. Artículo 25 de los Convenios para evitar la doble tributación. - - - - -	72
2.2.1. Primer párrafo. - - - - -	76
2.2.2. Segundo párrafo. - - - - -	89
2.2.3. Tercer párrafo. - - - - -	95
2.2.4. Cuarto párrafo. - - - - -	100
2.2.5. Quinto párrafo. - - - - -	102
2.2.6. Limitante de aplicación de instrumentos internacionales. - - - - -	110
2.2.7. Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios. - - - - -	111
2.2.8. Otras disposiciones. - - - - -	112

CAPÍTULO III.- APLICACIÓN PRÁCTICA DEL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO.	116
3.1. Origen del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.	116
3.2. Solicitud del contribuyente.	117
3.2.1. Formalidades de la solicitud.	117
3.2.2. La autoridad competente.	120
3.2.3. Representación del contribuyente.	122
3.2.4. Contenido del escrito.	124
3.2.5. Documentación que se debe adjuntar.	126
3.3. Evaluación de la solicitud.	131
3.4. Comunicación con la otra autoridad competente.	133
3.4.1. Elementos del primer comunicado.	133
3.4.2. Formato del comunicado.	135
3.5. Desarrollo de la negociación.	135
3.6. Conclusión del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.	136
3.7. Aplicación de los acuerdos alcanzados.	137
CONSIDERACIONES FINALES	140
BIBLIOGRAFÍA.	143

INTRODUCCIÓN.

El 17 de julio de 2002, se publicó en el Diario de la Federación el DECRETO promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, hasta el día de hoy, nuestro gobierno ha publicado 39 Convenios de esta naturaleza, además de otros Convenios que se encuentran en proceso de negociación, y otros tantos que habiendo sido firmados, se encuentran en proceso de autorización por parte del Congreso tanto de nuestro país como de los Estados extranjeros con los cuales se negociaron.

Estos Convenios constituyen una importante herramienta para que las personas físicas y morales, residentes para efectos fiscales en México, puedan evitar los efectos de la doble tributación en el desarrollo de sus actividades internacionales.

De manera adicional, nuestra propia legislación establece disposiciones como la contenida en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, la cual mitiga de manera considerable los efectos que pudiera generar la doble tributación en los contribuyentes mexicanos.

No obstante lo anterior, pueden subsistir casos particulares en los cuales, ya sea un individuo o entidad residente en nuestro país con ingresos de fuente de riqueza ubicada en un Estados con el que hayamos firmado un Convenio para evitar la doble tributación, un individuo o entidad residente en algún país con el que tengamos un Convenio para evitar la doble tributación que haya percibido ingresos de fuente de riqueza en nuestro país, o bien, un grupo de entidades relacionadas residentes en ambos Estados, presenten un problema de doble tributación por virtud de las medidas adoptadas por nuestro país o por el otro Estado.

Ante tal circunstancia, los Convenios para evitar la doble tributación establecen una herramienta de defensa para los residentes de los Estados firmantes, la cual establece la posibilidad de que las autoridades competentes de ambos Estados lleguen a un acuerdo con el que se resuelva la controversia que genere la doble

tributación, otorgando a los contribuyentes certeza jurídica respecto del tratamiento fiscal que se dé a sus operaciones internacionales.

Si bien las autoridades competentes de los Estados contratantes no están obligadas a alcanzar acuerdos como resultado de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, este Procedimiento constituye una herramienta importante a través de la cual los contribuyentes pueden eliminar los efectos de una doble tributación jurídica o económica.

Por lo anterior es importante que personas físicas y morales, residentes en México para efectos fiscales o nacionales en términos de los Convenios para evitar la doble tributación, conozcan plenamente el funcionamiento de esta herramienta, su alcance, sus implicaciones y la manera práctica de emplearla, así como la participación que en su carácter de promovente pueden tener.

Mediante la descripción de los pasos a seguir en el desarrollo de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo se busca acercar a los interesados los diferentes aspectos que se deben considerar desde el momento de recurrir al mismo, así como en el seguimiento paso a paso de las etapas que se deben seguir como parte del mismo.

También resulta necesario determinar el alcance legal y papel que jugarán las autoridades en la aplicación del citado Procedimiento, identificando las facultades con las que cuenta la autoridad para su puesta en marcha, las alternativas de negociación con las que se cuenta atendiendo a las diferentes opciones contempladas por los diferentes Convenios para evitar la doble tributación que se han publicado.

El método a seguir en el desarrollo de la investigación será el analítico, ya que se desarrollará un análisis de las diferentes disposiciones legales aplicables en la interpretación de Tratados Internacionales, así como un análisis comparativo de los diferentes Convenios para evitar la doble tributación publicados hasta el desarrollo

del presente estudio y de las disposiciones contempladas en la legislación de nuestro país aplicable en el desarrollo de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

En consecuencia, el presente trabajo de investigación será descriptivo y se compondrá de tres capítulos, en los que se analizarán las herramientas de interpretación de los Tratados Internacionales, un análisis de las disposiciones relativas al Procedimiento de Acuerdo Mutuo en términos de los Convenios para evitar la doble tributación publicados a la fecha del presente trabajo y la descripción práctica de la puesta en marcha del Procedimiento de Acuerdo Mutuo considerando tanto las disposiciones de los Convenios como la legislación de nuestro país.

En el primer capítulo se analizan las disposiciones legales aplicables para la negociación de un Tratado Internacional, a fin de identificar cuando un instrumento de esta naturaleza constituye efectivamente una fuente de derecho observable en nuestro país.

Asimismo, se analizarán disposiciones como las contenidas en la Convención de Viena, a fin de comprender las disposiciones aplicables para la interpretación de un Tratado Internacional y otras disposiciones contenidas en la legislación de nuestro país.

El análisis de las disposiciones que dan legalidad a un Tratado Internacional y que constituyen herramientas para su interpretación, resulta necesario considerando que un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, tiene su origen precisamente en los Convenios para evitar la doble tributación.

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo tiene su fundamento en los Convenios para evitar la doble tributación, este procedimiento no es una herramienta estándar contemplada por todos los Tratados internacionales de este tipo, de hecho, tanto los modelos de convenio que sirven de base para la negociación de este tipo de Tratados, como los Convenios firmados con diferentes países, presentan diferencias respecto del alcance y aplicación de este Procedimiento.

Por lo anterior, en un segundo capítulo, se efectuará un análisis del artículo que sirve de fundamento legal para la celebración de Procedimientos de Acuerdo Mutuo, este artículo en términos generales prevé la posibilidad de que los contribuyentes se acerquen a las autoridades competentes de los Estados de los que son residentes o nacionales en términos de los Convenios para evitar la doble tributación, cuando consideren que están siendo sujetos de una tributación que no esté de acuerdo con las disposiciones de los propios Convenios.

De igual forma, las autoridades competentes de los Estados contratantes, por iniciativa propia, pueden tener un acercamiento a fin de aclarar diversas disposiciones del Convenio, necesarias para su correcta interpretación y aplicación.

En su caso, la redacción de cada Convenio para evitar la doble tributación contiene en su artículo correspondiente al Procedimiento de Acuerdo Mutuo, y en algunos casos, en el Protocolo del propio Convenio, las disposiciones que permiten conocer el alcance y reglas particulares aplicables a este Procedimiento.

Del análisis comparativo de los Convenios para evitar la doble tributación se desprenden cuestiones particulares, como son su aplicación en casos de discriminación, el plazo con el que cuentan los contribuyentes para la presentación de su caso ante las autoridades competentes, el plazo con el que se cuenta para la aplicación de los acuerdos alcanzados, la posibilidad de analizar casos de interpretación general y la posibilidad de acudir a instancias arbitrales, entre otras.

No obstante las diferencias en el alcance y reglas particulares que pueda existir entre los diferentes Convenios para evitar la doble tributación, el proceso que se sigue para la puesta en marcha del Procedimiento de Acuerdo Mutuo es un proceso estándar.

Independientemente del Convenio del que se trate, se cuenta con una autoridad competente para estos efectos, la cual cuenta con facultades estándar para la atención de las solicitudes que se presenten, su análisis, proceso de negociación y solución.

Para la obtención de la información necesaria para esta investigación, se requiere de una investigación documental, ya que para el tema de la interpretación de tratados se deberá acudir a textos publicados por diferentes autores nacionales y extranjeros, especialistas en derecho internacional público, asimismo, se analizarán los diferentes ordenamientos vigentes en nuestra legislación doméstica, y los ya mencionados Convenios para evitar la doble tributación publicados hasta la fecha de elaboración del presente trabajo de investigación.

Para el análisis de los Convenios, únicamente se ha recurrido a los Convenios publicados en el Diario Oficial de la Federación, ya que si bien a la fecha se cuenta con otros Tratados firmados, al estar en proceso de autorización por parte del congreso, aún no se ha emitido el Decreto promulgatorio de los mismos, estos textos aún se mantienen con un carácter confidencial y por ello no fueron considerados para la elaboración del presente estudio.

De igual forma, si bien en el año 2000 se publicó en Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de nuestro país, este modelo no se ha vuelto a publicar, ya que su contenido es considerado como un documento confidencial, motivo por el cual, para efectos del presente estudio, se utilizó el último modelo publicado, sin descartar que el modelo actual contenga diferencias importantes respecto del modelo analizado.

Una fuente importante para el presente análisis es el Manual de procedimientos de acuerdo mutuo efectivos emitido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en febrero de 2007, este documento, sin constituir un ordenamiento legal o fuente de interpretación en la materia, resulta un material que contiene consideraciones que enriquecen de manera importante la comprensión de los pasos a seguir en un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, sin embargo, el mismo sólo se consideró como herramienta para la mejor comprensión del tema sin abundar en el análisis de su contenido y aplicación.

CAPÍTULO I.- TRATADOS INTERNACIONALES COMO FUENTE DE DERECHO.

1.1. Concepto de Tratado Internacional.

A fin de poder iniciar con el estudio de una parte trascendental de los Convenios para evitar la doble tributación, resulta importante entender lo que es un Tratado Internacional.

Al efecto, existen diferentes conceptos emitidos por distintos autores, a manera de ejemplo a continuación se mencionan algunas definiciones de Tratado Internacional:

“el tratado es cualquier acuerdo internacional que celebran dos o más Estados u otras personas internacionales, y que está regido por el derecho internacional”

Max Sorensen¹.

“Tratado es todo acuerdo incluido entre dos o más sujetos de Derecho Internacional. Hablamos de sujetos y no de Estados, con el fin de incluir a las organizaciones internacionales.”

Modesto Seara Vázquez².

“Los acuerdos internacionales son resultado de la coordinación de la voluntad de los Estados, u otros sujetos de derecho internacional. Pero este resultado puede ser diferente; si la voluntad de los Estados está dirigida a la creación de normas de derecho internacional, el resultado será el acuerdo expresado en un tratado internacional o en normas de la costumbre internacional.”

G.I. Tunkin³.

¹ Manual de Derecho Internacional Público, Fondo de Cultura Económica, traducción a cargo de la Dotación Carnegie para la Paz Internacional, México, 1973, P.p. 155.

² Derecho Internacional Público, Ed. Porrúa, S.A., México 1983, P.p. 63.

“Tratado o Convención.- Los tratados usando el término en un sentido genérico, son acuerdos entre dos o más estados y se consignan en diferentes formas.

Convención es sinónimo de tratado. Se pretende que el nombre de convención ha sido escogido para designar compromisos de carácter económico o administrativo y el tratado para los de orden político. En la práctica no se respeta esta regla.”

Manuel J Sierra.⁴

De lo anteriormente citado, podemos concluir que un Tratado Internacional es un contrato por medio del cual dos o más sujetos de derecho internacional público aceptan firmar un acuerdo de voluntades, por el cual se comprometen a cumplir con lo pactado en la forma así acordada.

Es decir, se muestra de una forma muy similar a la de un contrato entre particulares, por medio del cual, dos individuos se comprometen a dar, recibir, hacer, no hacer o dejar hacer; de igual forma las partes contratantes de un Tratado Internacional, pueden suscribir compromisos en muy diversas materias con diversos fines.

La diferencia básica entre los Tratados Internacionales y los contratos entre particulares, radica en el hecho de que los contratos entre particulares son sujetos de derecho, en tanto que los Tratados Internacionales constituyen también fuente de derecho, esto se debe a que los mismos comprometen a los gobernados del Estado que firma el Tratado Internacional.

Los Tratados Internacionales como los Estados mismos son sujetos de derecho internacional; sin embargo, debemos reconocer que no existe organismo alguno que pueda establecer medidas de castigo en contra de un Estado que no cumple con lo

³ El Derecho y la Fuerza en el Sistema Internacional, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1989, Pp 77.

⁴ Derecho Internacional Público, Librería Porrúa Hnos. y Cía., S.A., 4ª Edición, México, 1963.

pactado a través de un Tratado Internacional; en su caso, los Estados involucrados o en su defecto, los Estados afectados, pueden interponer diferentes medidas de protesta, las cuales pueden ir desde la denuncia⁵ del Tratado, hasta la coalición con otros Estados tendiente a tomar medidas de represión, tales como bloqueos económicos, cierre de fronteras, guerras, etc.

Existen de manera adicional diferentes elementos como son: el hecho de que las Partes Contratantes son Estados, tal y como lo señala el artículo 2° de la Convención de Viena⁶, el cual al efecto señala:

2. Términos empleados. 1. *Para los efectos de la presente Convención:*

a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;

El nombre con el que se denomina a este tipo de instrumentos internacionales puede variar dependiendo en ocasiones de la materia que regula, las partes contratantes y la legislación de cada Estado.

De igual forma, los Tratados Internacionales se pueden constituir de más de un instrumento, es decir, una vez completado el texto principal del Tratado, se pueden tener documentos adicionales que forman parte integrante de los mismos, tales como Anexos, Addendums o Protocolos entre otros, los cuales ofrecen mayor abundamiento respecto de lo negociado y que también se negocian de manera bilateral o multilateral.

Para los efectos de nuestra legislación encontramos que la Ley Sobre la Celebración de Tratados en su artículo 2° fracción I, establece la siguiente definición de Tratado:

⁵ Se entiende por denuncia de un Tratado Internacional la facultad que tienen los Estados contratantes de terminar con lo pactado. Es decir, concluir con la vigencia del Tratado.

⁶ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de febrero de 1975.

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

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

De tal forma que, independientemente del nombre con el que se les designe, siempre que estos instrumentos internacionales cumplan con el proceso establecido en la legislación aplicable, serán considerados con la misma validez.

Resulta también interesante recordar que de acuerdo con los Tribunales Mexicanos, los Tratados Internacionales, como fuente de derecho, se ubican jerárquicamente por encima de las Leyes Federales y en un segundo plano respecto de la Constitución Federal⁷.

Los Tratados Internacionales constituyen una fuente de derecho que deben ser considerados jerárquicamente superiores al derecho interno de los Estados. Esta afirmación resulta lógica si consideramos que los Tratados Internacionales constituyen compromisos adoptados por los Estados, y que éstos, a su vez, comprometen a sus gobernados; sin embargo, no debemos perder de vista que para que un Tratado Internacional sea efectivamente superior que el derecho interno de los Estados, dichos Instrumentos internacionales deben estar sustentados en una serie de elementos que les otorguen legitimidad.

Entre los elementos que debemos considerar para entender un Tratado Internacional como legítimo, encontramos los siguientes:

- Los Tratados Internacionales deben estar negociados y firmados por una autoridad legítima del Estado que se compromete.

⁷ Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P. LXXVII/99 Página: 46 Materia: Constitucional Tesis aislada

- Dichos instrumentos, deben sujetarse a un procedimiento tal que les permita coexistir con el derecho interno de los Estados.
- Asimismo, los Tratados Internacionales no pueden estar en contraposición de la Constitución Política que rija en cada Estado Contratante.

En virtud de lo anterior, podemos comprender que para que un Tratado Internacional efectivamente sea considerado como legítimo, el mismo debe estar negociado y firmado por quien efectivamente represente los intereses de los gobernados, con base en un procedimiento jurídico interno que le otorgue legalidad y sin que el mismo se contraponga a la naturaleza misma del Estado, de conformidad con los principios que le dan vida a través de su carta magna.

1.2. Marco legal de los Tratados Internacionales en México.

Resulta de explorado derecho que los Tratados Internacionales constituyen parte de la legislación aplicable en los Estados Unidos Mexicanos y que son de observancia obligatoria, esto se encuentra plasmado en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual los ubica como parte integrante de los ordenamientos que rigen la vida de los gobernados y gobernantes al señalar lo siguiente:

"Art. 133.- Esta constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados".

Por tanto, resulta interesante estudiar el proceso por medio del cual nacen los Tratados Internacionales en nuestro país, de esta forma, podremos entender mucho de la aplicación e interpretación de los mismos.

1.2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 89 fracción X de la CPEUM⁸ señala que será facultad del Presidente de la República, es decir, del Poder Ejecutivo:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales

Es decir, que será el Poder Ejecutivo el encargado de negociar los Tratados Internacionales de los que México sea parte; sin embargo, esta facultad se encuentra vigilada por el Poder Legislativo, representado en este caso por el Senado de la República, esto resulta lógico de entenderse, toda vez que el Senado de la República es el órgano representativo de las entidades federativas que conforman los Estados Unidos Mexicanos.

Sobre el particular, el artículo 76 de la propia CPEUM establece las facultades exclusivas de la Cámara de Senadores, y a este respecto, el citado artículo 76 de la CPEUM en su fracción I establece lo siguiente:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión;

De esta forma encontramos, que en la celebración de los Tratados Internacionales, es el Poder Ejecutivo el responsable de representar a la nación en

⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

los procesos de negociación, sin embargo, es finalmente la cámara de senadores la que, compuesta por los representantes de los estados que conforman la unión, aprobarán lo negociado, aceptando con ello, el compromiso que en su caso implicará para toda la unión, la entrada en vigor de un Tratado Internacional.

1.2.2. Ley sobre la Celebración de Tratados.

Un importante instrumento que nos permitirá entender mejor el proceso de celebración de los Tratados Internacionales, es la Ley sobre la Celebración de Tratados, este ordenamiento fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992; dado que es un ordenamiento sencillo, a continuación se transcribe su contenido a fin de facilitar su estudio.

LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS

ARTÍCULO 1º. La presente Ley tiene por objeto la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional, los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público. Los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.

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

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

De conformidad con la fracción I del artículo 76 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución.

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

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

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

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

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

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

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

VIII. *“Organización Internacional”*: la persona jurídica creada de conformidad con el Derecho Internacional Público.

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

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

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

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

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

ARTÍCULO 7°. Las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal deberán mantener informada a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de cualquier acuerdo interinstitucional que pretendan celebrar con otros órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales. La Secretaría deberá formular el dictamen correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, lo inscribirá en el Registro respectivo.

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

- I. Otorgar a los mexicanos y extranjeros que sean parte en la controversia el mismo trato conforme al principio de reciprocidad internacional;*
- II. Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas; y*
- III. Garantizar que la composición de los órganos de decisión aseguren su imparcialidad.*

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

ARTÍCULO 10°. De conformidad con los tratados aplicables, el Presidente de la República nombrará, en los casos en que la Federación sea parte en los mecanismos internacionales para la solución de controversias

legales a los que se refiere el artículo 8ª. a quienes participen como árbitros, comisionados o expertos en los órganos de decisión de dichos mecanismos.

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

ARTÍCULO TRANSITORIO

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

Respecto del ordenamiento antes transcrito, podemos realizar algunas consideraciones que resultan interesantes de analizar, en primera instancia, tenemos que en su ARTÍCULO 1º, el objeto de la ley, señala que la misma regulará no sólo la celebración de Tratados Internacionales, sino también de Acuerdos Interinstitucionales, estos últimos, por ningún motivo pueden confundirse con un Tratado Internacional, toda vez que los mismos no cumplen con las formalidades constitucionales ya analizadas como la autorización por parte de la Cámara de Senadores, en virtud de lo cual, un acuerdo interinstitucional no puede ser considerado como sujeto de derecho internacional, ni mucho menos como fuente de derecho, es decir, que al no ser Tratados Internacionales, los mismos no cuentan con el peso jurídico que les convierta en obligatorios para los gobernados, dichos acuerdos por tanto no pueden comprometer a los particulares, y las autoridades por su parte, no pueden emplearlos como fundamento para el ejercicio de facultad alguna.

Lo anterior lo comprendemos de manera más clara, al señalar que un gobernado, no puede ser obligado a cumplir con mandato alguno de la autoridad, cuando dicho mandato tenga como sustento el cumplimiento de un acuerdo interinstitucional.

En razón de lo anterior, los acuerdos interinstitucionales versarán únicamente respecto de la cooperación administrativa que puedan ofrecer; así como de diferentes causas acordadas, como la difusión cultural y la promoción turística entre otras.

El ARTÍCULO 4º, en su segundo párrafo señala: *“para que un tratado sea obligatorio en el territorio nacional deberá haber sido publicado en el Diario Oficial de la Federación”*; al respecto, este párrafo puede generar discusión al hablar de la entrada en vigor de los Tratados, ya que la entrada en vigor de los Tratados no necesariamente depende de su publicación en el citado órgano de difusión. La entrada en vigor de un Tratado Internacional puede estar conferida en el propio texto del Tratado, tal y como lo señala el artículo 24 de la Convención de Viena. En dicho artículo de la citada Convención, encontramos que:

(1). Un tratado entrará en vigor de la manera y en la fecha que en él se disponga o que acuerden los Estados negociadores.

(2). A falta de tal disposición o acuerdo, el tratado entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado.

(3). Cuando el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se haga constar en una fecha posterior a la de la entrada en vigor de dicho tratado, éste entrará en vigor con relación a ese Estado en dicha fecha, a menos que el tratado disponga otra cosa.

(4). Las disposiciones de un tratado que regulen la autenticidad de su texto, la constancia del consentimiento de los Estados en obligarse por el tratado, la manera o la fecha de su entrada en vigor, las reservas, las funciones del depositario y otras

cuestiones que se susciten necesariamente antes de la entrada en vigor del tratado, se aplicarán desde el momento de la adopción de su texto.

Con esto, entendemos que, de acuerdo con la Convención de Viena, se tiene como entrada en vigor en primera instancia la fecha que el propio Tratado establezca, la fecha en que haya constancia del consentimiento por parte de los Estados firmantes, la fecha que una parte contratante establezca de manera particular siempre que no se contraponga con el propio Tratado, o bien cuando se cumpla con la condicionante que el propio Tratado establezca para su entrada en vigor, tal como un canje de notas o aprobación por parte del congreso de los Estados contratantes, etc.

Cabe resaltar que esta condicionante de publicación en el Diario Oficial de la Federación, no se encuentra plasmada en la CPEUM, por lo que, en virtud de la que Ley Sobre la Celebración de Tratados constituye una ley de jerarquía menor a la de cualquier Tratado, la Convención de Viena prevalece y por tanto, la publicación de un Tratado Internacional en el Diario Oficial de la Federación no resulta obligatoria para su aplicación. Por otra parte, esto no significa que los Tratados no deban publicarse o que su publicación quede al libre albedrío de la autoridad, por el contrario, su publicación reviste de certeza jurídica a los gobernantes y gobernados, ya que al constituir fuente de derecho, los mismos deben ser del conocimiento de gobernantes y gobernados previo a su entrada en vigor.

Un ejemplo de lo aquí comentado, lo tenemos en el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y al Patrimonio; dicho Convenio fue firmado el 17 de abril de 1998, en el primer párrafo del artículo 29 del propio Convenio señala “. . . *Dicho Convenio entrará en vigor en la fecha de recepción de la última notificación . . .*”, el convenio en cuestión, fue aprobado por la cámara de senadores el 5 de noviembre de 1998, según decreto publicado el 30 de diciembre del mismo año; el Canje de Notas diplomáticas previsto en este artículo 29, se efectuó en la ciudad de Santiago de Chile los días 7 de octubre y 12 de

noviembre de 1999; por lo tanto, entra en vigor el 12 de noviembre de 1999. El propio artículo 29 del Convenio de referencia, señala las disposiciones que entrarán en vigor con posterioridad, estableciendo para todos los casos su aplicación a partir del primero de enero del año siguiente al de la fecha de su entrada en vigor; es decir, el primero de enero de año 2000. Encontrando que el Decreto Promulgatorio correspondiente a este Convenio se publicó en el Diario Oficial de la Federación hasta el 12 de mayo de año 2000.

Del análisis anterior, surge la incongruencia de la fecha a partir de la cual el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y al Patrimonio resulta obligatorio, toda vez que de conformidad con el artículo 4° de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, dicho Convenio debiera entrar y ser obligatorio hasta el 12 de mayo de año 2000; no obstante que el propio Tratado establece que el mismo, entrará en vigor el 12 de noviembre del año anterior, y que las disposiciones a que se refiere su propio artículo 29 serán aplicables a partir del día primero de enero de año 2000.

Más adelante, la Ley en comento nos muestra la forma en que se deben negociar los Tratados Internacionales. En este sentido, encontramos elementos indispensables para la legitimidad de un Acuerdo de esta naturaleza. Por principio de cuentas, comentaremos las disposiciones relativas a la representación de la nación al momento de la negociación de un Acuerdo Internacional. El Artículo 3°, congruente con el artículo 89 fracción X de la CPEUM, establece que el Presidente de la República tiene la facultad de representar a nuestro país en las negociaciones de los Tratados Internacionales; facultad que puede ser delegada a través del otorgamiento de Plenos Poderes a las personas que habrán de intervenir directamente en el proceso.

En la práctica, encontramos que en diferentes dependencias gubernamentales, se cuenta con personal capacitado para poder enfrentar un proceso de esta naturaleza, lo cual resulta bastante lógico, si tomamos en consideración que cuando

se negocian Tratados Internacionales en materia económica, la negociación debe ser conducida por personal especialista en materia económica; de igual forma si hablamos de negociaciones de Acuerdos en materia de Salud, quienes participen en el proceso habrán de ser especialistas en materia de Salud.

La negociación internacional no obstante, no es una materia que deba dejarse al libre albedrío de los especialistas en la materia que se negocia. La debida observancia de los protocolos internacionales plasmados en instrumentos como la citada Convención de Viena; la vigilancia necesaria para evitar que lo negociado no sea contrario a los principios plasmados en nuestra carta magna, y el cuidado requerido para evitar que lo negociado resulte contrario al derecho interno, son elementos indispensables para los cuales se requiere de equipos de trabajo multidisciplinarios capaces de poner atención en todos y cada uno de estos detalles.

Esta situación se reconoce en el artículo 6° de la Ley en estudio, al considerar la participación de la Secretaría de Relaciones Exteriores, como coordinadora de las acciones necesarias para la celebración de cualquier Tratado, independientemente de la dependencia o dependencias gubernamentales que participen en el proceso de negociación. En el Caso de los Tratados de Libre Comercio, encontramos que al tratarse de instrumentos que cubren un gran número de materias, son muchas las dependencias gubernamentales que en un momento dado, habrán de participar con representaciones multidisciplinarias en el proceso de negociación, esta situación se puede ilustrar con la imagen de diferentes grupos de personas, llegando a acuerdos en diferentes materias, que finalmente habrán de unirse como parte de un rompecabezas en el que sus piezas deberán de coincidir de manera armónica.

Los trabajos de negociación se desarrollan a través de diversas reuniones de trabajo, a este proceso comúnmente se le conoce como rondas de negociación; en primer instancia se toman modelos de los Convenios que se habrán de negociar, en el caso de los Convenios para evitar la doble tributación, por ejemplo, algunas organizaciones internacionales tales como la OCDE⁹, la ONU¹⁰ o el CIAT¹¹, entre

⁹ OCDE.- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

otros, e incluso algunos países, trabajan en el desarrollo de modelos de Acuerdo Internacional, los cuales posteriormente son adaptados durante la negociación a las necesidades y objetivos de los Estados Contratantes. Las reuniones se efectúan con cierta periodicidad y se dan tantas reuniones como sea necesario; durante cada reunión, las contrapartes se sientan a discutir hasta la última línea del texto que habrán de firmar, de manera que ambas partes queden de acuerdo en que la intención de lo redactado coincide exactamente con los compromisos que desean asumir, terminadas las sesiones, cada equipo de trabajo retorna a sus lugares de trabajo a fin de continuar con el desarrollo de aquellas partes que no pudieron ser acordadas, tanto para revisar el posible impacto que para su Estado tenga una disposición propuesta por su contraparte, como para estudiar posibles alternativas que habrán de proponerse a su contraparte en el extranjero.

Concluida la negociación, se procede a la “Firma ad referéndum”, con la cual, se establece el consentimiento de nuestro país de comprometerse con el texto definitivo del Tratado, la firma no obstante, no representa su entrada en vigor, en su caso, es solamente el indicador de la conclusión del periodo de negociación (término de las rondas de negociación), una vez que el texto ha sido firmado por ambas partes contratantes, el documento se turna para su aprobación al congreso, que en nuestro caso, de conformidad con el artículo 76 fracción I de la CPEUM, es facultad de la Cámara de Senadores.

Una vez que el Congreso ha procedido a conceder la “Aprobación” del documento final, se da lo que se conoce como el intercambio de notas, canje o depósito del instrumento de ratificación, adhesión o aceptación, con lo cual se notifica a el o a los otros Estados firmantes del Tratado Internacional, la aprobación de parte del Senado, de acuerdo con el artículo 5° de la Ley en estudio. Este proceso constituye la manifestación de la voluntad de los Estados Unidos Mexicanos para obligarse en un Tratado Internacional.

¹⁰ ONU.- Organización de las Naciones Unidas.

¹¹ CIAT.- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Una vez firmado y aprobado por el Senado e intercambiadas las notas, se está en condiciones para que un Tratado Internacional entre en vigor, situación que como estudiamos con anterioridad puede darse una vez que se actualice cualquiera de las condiciones establecidas en el propio Tratado.

Los últimos artículos de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, establecen reglas aplicables a los casos de solución de controversias, de manera general, los Tratados Internacionales, establecen reglas aplicables cuando surjan controversias en la aplicación de los Tratados, ya sea porque algún gobernado se sienta agredido, cuando se esté ante un incumplimiento de parte de algún Estado firmante, o bien cuando simplemente surjan dudas respecto de la interpretación para la correcta aplicación de lo negociado.

Para el efecto, el artículo 8° de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, establece que cuando se negocie un Tratado Internacional, deberán conservarse los principios de no discriminación, garantía de audiencia e imparcialidad, a fin de proteger los derechos de los ciudadanos mexicanos que habrán de ser sujetos de derecho conforme a los compromisos adquiridos por la nación a través de estos instrumentos.

Más adelante, el artículo 9° de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, establece que el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos *“no reconocerá cualquier resolución de los órganos de decisión de los mecanismos internacionales para la solución de controversias a que se refiere el artículo 8°. Cuando esté de por medio la seguridad del Estado, el orden público o cualquier otro interés esencial de la Nación”*, situación que resulta interesante de comentar.

En primer lugar, como se mencionó con anterioridad, una Ley no puede estar por encima de un Tratado Internacional, por lo que el desconocimiento de una resolución emanada de un proceso establecido en un Tratado Internacional, no puede estar plasmado a nivel de Ley, ya que su jerarquía jurídica es inferior, no obstante, la reacción plasmada en el artículo 9° resulta válida, prevaleciendo los intereses de la nación. El desconocimiento de la resolución derivada de un mecanismo de Tratado

Internacional, puede generar en su caso la denuncia del mismo, es decir, la terminación de la vigencia del Tratado por sí mismo, en virtud de su incumplimiento por parte de nuestro Estado.

También resulta importante considerar que los Tratados Internacionales deben ser congruentes con la CPEUM, por tanto, cuando una resolución emitida como producto de un mecanismo de solución de controversias sea contrario a la propia CPEUM, pudiera presentarse el caso de que la propia resolución no se apegue a las disposiciones del propio Tratado Internacional.

Para la designación de quienes habrán de representar a nuestro país en los procesos de resolución de controversias plasmados en los Tratados Internacionales, el artículo 10° de la Ley en cita, establece que dicha designación será facultad del Presidente de la República. Para los efectos de este artículo debemos observar que con frecuencia los propios Tratados establecen a quienes habrán de considerarse como autoridades competentes de parte de cada Estado, para los efectos del propio Tratado. Ante esta situación, esta facultad del Ejecutivo deberá atender en primer instancia a lo que al respecto establezca cada Tratado Internacional, en cuyo caso, la designación formalizará la designación en cumplimiento del propio instrumento internacional, en su defecto, el Ejecutivo tendrá la libertad de decidir respecto de los funcionarios que habrán de participar en el proceso independientemente de la dependencia a la que pertenezcan.

El artículo 11° de la Ley en estudio, da reconocimiento a la superioridad jurídica de las resoluciones emitidas conforme a los mecanismos establecidos en los Tratados Internacionales; estableciendo que los mismos tendrán eficacia y serán reconocidos en nuestro país, y que constituirán precedente respecto de nacionales que se encuentren en la misma situación, de hecho, conforme a nuestra legislación doméstica.

De esta forma, podemos observar que la Ley Sobre la Celebración de Tratados, contiene disposiciones que aclaran la forma en que habrán de llevarse a la práctica disposiciones constitucionales en materia de Celebración de Tratados, no obstante

que establece igualmente disposiciones cuya aplicación resulta inoperante, toda vez, que su jerarquía la coloca por debajo de lo que se establece en Tratados Internacionales de los que México forma parte.

1.2.3. Convención de Viena.

La Convención de Viena es un Tratado Internacional, su nombre original fue “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados” y fue firmado por diversos países el 23 de mayo de 1969, dicho Tratado fue aprobado por el Senado de la República el 29 de diciembre de 1972, y su Aprobación fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de Marzo de 1973

El viernes 14 de febrero de 1975, se publicó en el Diario Oficial de la federación el “Decreto por el que se promulga la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, hecha en Viena el 23 de mayo de 1969”, mediante dicho decreto se establece que la Convención fue ratificada por el Presidente de la República Luis Echeverría Álvarez, el día 5 del mes de julio de 1974, habiéndose efectuado el depósito del Instrumento de Ratificaciones respectivo en poder del Secretario General de la Organización de las Naciones Unidas, el día 25 de septiembre de 1974.

Este Acuerdo fue firmado y ratificado por diversos países miembros de la Organización de las Naciones Unidas y tiene por objeto establecer reglas comunes en materia de celebración, interpretación y resolución de controversias derivadas de la negociación y aplicación de Tratados Internacionales entre Estados.

Las disposiciones contenidas en el Tratado en comento, resultan muy útiles en la materia para poder comprender de manera más clara el funcionamiento de los Tratados Internacionales celebrados entre Estados. A continuación se transcribe un resumen del índice de la citada “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”, a fin de mostrar de manera amplia el contenido de la misma.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados

Viena, 23 de mayo de 1969

PARTE I.- Introducción.

PARTE II.- Celebración y entrada en vigor de los tratados.

SECCIÓN PRIMERA.- Celebración de los tratados.

SECCIÓN SEGUNDA.- Reservas

SECCIÓN TERCERA.- Entrada en vigor y aplicación provisional de los tratados.

PARTE III.- Observancia, aplicación e interpretación de los tratados.

SECCIÓN PRIMERA.- Observancia de los tratados.

SECCIÓN SEGUNDA.- Aplicación de los tratados.

SECCIÓN TERCERA.- Interpretación de los tratados.

SECCIÓN CUARTA.- Los tratados y los terceros Estados.

PARTE IV.- Enmienda y modificación de los tratados.

PARTE V.- Nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados.

SECCIÓN PRIMERA.- Disposiciones generales.

SECCIÓN SEGUNDA.- Nulidad de los tratados.

SECCIÓN TERCERA.- Terminación de los tratados y suspensión de su aplicación.

SECCIÓN CUARTA.- Procedimiento

SECCIÓN QUINTA.- Consecuencias de la nulidad, la terminación o la suspensión de la aplicación de un tratado.

PARTE VI.- Disposiciones diversas.

PARTE VII.- Depositarios, notificaciones, correcciones y registro.

PARTE VIII.- Disposiciones finales.

Introducción.

Entre los puntos más interesantes a comentar de la Convención de Viena, encontramos que en la Parte I de dicho Tratado “Introducción”, se establece el alcance del mismo, señalando que dicha Convención se aplica exclusivamente a los Tratados celebrados entre Estados, y no a los acuerdos que pudieran celebrar los Estados con otros sujetos de derecho internacional, los acuerdos celebrados entre otros sujetos de derecho ni a los acuerdos que no se celebren por escrito, sin que por ello se afecte la validez de los mismos; asimismo, se establecen diferentes conceptos, los cuales se habrán de entender sin perjuicio del empleo de dichos términos o del sentido que se les pueda dar de conformidad con la legislación interna de cada Estado, es decir, que las definiciones plasmadas en el artículo 2° de la Convención de Viena, sólo son aplicables para la interpretación de la propia Convención y en su caso, cuando la legislación interna no cuente con una definición legal de los mismos.

Celebración y entrada en vigor de los Tratados.

La Parte II del Tratado “Celebración y entrada en vigor de los tratados”, se divide en tres Secciones, en la Primera “Celebración de los Tratados”, se establecen reglas aplicables al momento de la negociación de un Acuerdo Internacional, estableciendo que todo Estado tiene capacidad para celebrar Tratados, esto representa un reconocimiento de la personalidad de todo Estado como sujeto de derecho internacional; como ya hemos comentado, los acuerdos son similares a un contrato

celebrado entre particulares, constituyen la mutua manifestación de voluntades para hacer, dejar hacer o no hacer un objeto en particular.

Para la celebración de los Tratados, se requiere de que cada Estado esté debidamente representado por personas acreditadas, ya sea por el otorgamiento de plenos poderes, o bien por la práctica o costumbre seguida por el Estado representado, es decir, de acuerdo con la estructura orgánica del gobierno de un Estado, pueden existir funcionarios cuya principal facultad es la de la representación de su Estado en la celebración de todo tipo de Acuerdos Internacionales. Más aún, existen funcionarios que se consideran representantes de un Estado sin la necesidad de acreditar plenos poderes, tal es el caso de Jefes de Estado, Jefes de Gobierno, Ministros de Relaciones Exteriores y Jefes de Misiones Diplomáticas, entre otros, que de acuerdo con la naturaleza de sus funciones, se entienden habilitados para representar a su Estado en casos específicos. La celebración de un Acuerdo Internacional sin la debida representación de un funcionario habilitado conforme a lo aquí comentado, puede ser no obstante válido, siempre que el compromiso sea posteriormente confirmado por el Estado, estableciendo su libre y legítima voluntad para comprometerse en los términos negociados.

El texto de un Tratado debe ser cuidadosamente revisado, ya que el mismo, representa la voluntad de las partes contratantes de contraer derechos y obligaciones, la adopción del texto de un Tratado se efectúa por el consentimiento de todos los Estados participantes, el desacuerdo de uno de los Estados dará lugar a continuar con las negociaciones; de hecho, se considera que las negociaciones concluyen cuando los representantes de los Estados manifiestan estar de acuerdo con el texto definitivo del documento.

Reservas.

La Sección Segunda de la Parte II de la Convención de Viena, establece disposiciones relativas a las “reservas”, las cuales, conforme a la propia Convención de Viena, se definen como una declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado o denominación, hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar

un Tratado o al adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del Tratado en su aplicación a ese Estado.

El motivo por el cual un Estado puede establecer una reserva a un Tratado Internacional puede atender a intereses internos del propio Tratado, tales como la protección de ciertos sectores de su economía, la aplicación de disposiciones específicas de su legislación interna, etc.

Las reservas que se proponen en la negociación de un Tratado Internacional se analizan cuidadosamente antes de su aceptación, ya que las mismas deben ser aprobadas por las otras partes contratantes, toda vez que respecto del texto final del documento, constituyen excepciones a la aplicación de disposiciones específicas de un Acuerdo Internacional, es decir, el Estado que establece la reserva, no podrá estar obligado a cumplir con las disposiciones del Tratado respecto de las cuales estableció la reserva.

Entrada en vigor.

La Sección Tercera “Entrada en vigor y aplicación provisional de los tratados” de la Parte II de la Convención de Viena, contiene reglas de suma importancia en la aplicación de todo Tratado Internacional. Sobre el particular, se establece que un Tratado Internacional entrará en vigor conforme a lo siguiente:

1. De la manera y en la fecha que se disponga en el propio Tratado, o bien, que acuerden los Estados negociadores;
2. A falta de disposición o acuerdo, el Tratado entrará en vigor en cuanto se tenga constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el Tratado;
3. En el caso de adhesiones, con relación al Estado que se adhiere, el Tratado entrará en vigor para ese Estado en la fecha en que el mismo exprese su consentimiento, a menos que el Tratado disponga otra cosa.

En el texto de los Tratados Internacionales, se pueden establecer fechas específicas para la entrada en vigor del mismo, sin embargo, la generalidad establece un plazo contado a partir de la fecha en que se cuente con evidencia del consentimiento de todos los Estados contratantes de obligarse conforme al Tratado, de manera que el congreso de los Estados, el cual generalmente es la autoridad competente para aprobar los Tratados Internacionales, no se vea presionado por fechas preestablecidas para la entrada en vigor de estos instrumentos.

En consecuencia, a fin de conocer la fecha de entrada en vigor de un Tratado, o incluso de una disposición específica del mismo, resulta necesario consultar en primera instancia el propio texto del Tratado, en el cual se pudiera encontrar la fecha específica o circunstancia necesaria para la entrada en vigor del propio Tratado o de alguna disposición particular del mismo.

Observancia e interpretación.

La Parte III “Observancia, aplicación e interpretación de los tratados” de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, constituye una de las herramientas más importantes con las que contamos para la interpretación de Tratados Internacionales, por lo que analizaremos detenidamente las disposiciones de esta Parte de la Convención.

La Sección Primera “Observancia de los Tratados”, contiene los artículos 26 y 27 de la Convención, los cuales transcribimos a continuación:

26. "Pacta sunt servanda". Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Este artículo, conocido como "*Pacta sunt servanda*" constituye el principal elemento por el cual de manera legal, todo Estado está obligado a dar cumplimiento a las disposiciones a las cuales se obligó al momento de la aceptación de un Tratado Internacional.

En el caso de los contratos entre particulares, tenemos que la legislación de cada Estado, establece las normas de castigo aplicables cuando un gobernado, persona física o moral, ignora de manera intencional las disposiciones contenidas en un Contrato firmado, sin embargo, en el caso de un Estado como parte contratante, tenemos que las medidas que otro Estado puede ejercer en el caso del un incumplimiento de un Tratado Internacional, se traducen en la denuncia del propio Tratado, restricciones económicas, protesta pública e incluso la guerra, entre otras.

A lo largo de la historia, podemos encontrar que existen Tratados Internacionales cuyo elemento de obligatoriedad se basa en la palabra de los monarcas, o en la Divinidad, es decir, teniendo a Dios como testigo de la voluntad de las partes de cumplir con lo acordado, sin embargo, en la actualidad, se atiende a la buena fe de los Estados.

El artículo 27 de la Convención de Viena en estudio establece lo siguiente:

27. El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.

Conforme al artículo antes transcrito, un Estado que manifiesta su voluntad de obligarse conforme a un Tratado Internacional, no puede invocar disposiciones de su legislación interna para justificar su incumplimiento a los compromisos adquiridos, es decir, podemos suponer que un Estado “A” adopta el compromiso de aplicar una tasa de retención reducida sobre un determinado ingreso de fuente de riqueza ubicada en su territorio obtenido por un residente del otro Estado contratante (Estado “B”), el Estado “A” no puede invocar la aplicación de su legislación interna para no cumplir con el compromiso adoptado, ni emitir con posterioridad ordenamientos internos tendientes a incumplir dicho compromiso.

Como comentamos con anterioridad, los Estados cuentan con el recurso de la “reserva” para poder establecer previo a la aceptación del Tratado Internacional

excepciones particulares a compromisos generales, mismas que deben ser aceptadas por los otros Estados contratantes, de esta forma y continuando con el ejemplo antes citado, el Estado “A” puede adoptar el compromiso de disminuir su tasa de retención aplicable a los residentes del Estado “B” de manera general, y establecer reservas para un concepto en particular, conforme a lo cual, de aceptar el Estado “B”, el Estado “A” puede disminuir o incrementar libremente la tasa de retención aplicable al concepto por el cual se estableció la reserva.

La Sección Segunda “Aplicación de los tratados”, de la Parte III “Observancia, aplicación e interpretación de los tratados” de la Convención de Viena, establece las siguientes disposiciones:

- 1. Los Tratados Internacionales no podrán surtir efectos de manera retroactiva, a menos que el propio Tratado establezca lo contrario.*

En este sentido, podemos comentar que si bien resulta claro que un Tratado no puede establecer disposiciones aplicables de forma retroactiva, también podemos comentar que con frecuencia los Tratados internacionales pueden establecer disposiciones cuya entrada en vigor se establezca con fecha posterior a la entrada en vigor del Tratado mismo.

- 2. Los Tratados Internacionales serán obligatorios para cada una de las partes en la totalidad de su territorio, a menos que en el propio tratado se disponga de otro modo.*

Atendiendo a la forma en que se organiza cada Estado, podemos entender que con frecuencia nos podemos encontrar con Países integrados por subdivisiones políticas de diferente naturaleza y rango, atendiendo a esta circunstancia, es como podemos comprender que un Tratado Internacional no necesariamente tenga aplicación en la totalidad de su Territorio. Muchos Tratados para evitar la doble tributación, establecen el territorio en el cual serán aplicables los mismos, atendiendo a la definición de cada uno de los Estados contratantes.

3. *Cuando en un Tratado Internacional se especifique que el mismo se encuentra subordinado a otro Tratado Internacional, previo o posterior, prevalecerán las disposiciones de este último.*

En ocasiones, encontramos Tratados Internacionales que tienen por objeto regular o interpretar disposiciones de otro Tratado, así como acuerdos que se componen de un instrumento principal el cual puede ser aprobado por un número determinado de Estados en lo general, y posteriormente, una serie de anexos que serán igualmente negociadas por diferentes Estados y a los cuales solo se habrán de adherirse los Estados que así lo decidan, estos anexos se subordinan a la parte general previamente negociada y aprobada.

4. *Cuando las partes contratantes de un Tratado, negocien y firmen un nuevo Tratado, el cual entra en vigor sin que el primer Tratado deje de estar en vigor, las disposiciones de este último solo se aplicarán en tanto no sean incompatibles con las nuevas disposiciones.*

Este supuesto se actualiza cuando el nuevo Tratado tiene la misma naturaleza del anterior, en este caso resulta importante aclarar que las disposiciones del anterior seguirán surtiendo efectos en la forma señalada cuando el mismo no haya perdido su vigencia, ya sea por sustitución del nuevo Tratado, o bien, por la propia naturaleza del Tratado en cuanto a su temporalidad o condiciones establecidas en el mismo para considerar que el mismo deja de estar en vigor.

5. *Cuando las partes contratantes de un Tratado, negocien y firmen un nuevo Tratado en el cual participen otros Estados, en la relación entre los Estados que participen en ambos convenios aplica la regla antes comentada, en cuanto a la relación entre un Estado que participen en ambos Tratados y un Estado que sólo participe en el Tratado posterior, serán aplicables sólo las disposiciones del Tratado del cual ambos participan.*

Es decir, en el supuesto en el cual, diversos estados participen en un Tratado Internacional Multilateral, y con posterioridad, algunos de los Estados participantes de dicho Tratado Multilateral negocien y firmen un Tratado Internacional posterior, los Estados que participan del primer Tratado no pueden beneficiarse del Tratado posterior cuando no participaron en el mismo, en tanto que, los Estados que sólo participen en el segundo Tratado Internacional, tampoco se beneficiarán del primer Tratado Internacional.

Encontramos nuevamente el principio relativo a que los Estados pueden beneficiarse solo de los Tratados Internacionales en los cuales participen, manifestando su voluntad de comprometerse a través de los mismos, a menos, que el Tratado Internacional establezca otra cosa.

La Sección Tercera “Interpretación de los tratados”, de la Parte III “Observancia, aplicación e interpretación de los tratados” de la Convención de Viena, establece reglas para la interpretación de los Tratados Internacionales que resultan de gran utilidad y que además se revisten de obligatoriedad por estar contenidas en un Tratado vigente en nuestro país.

El artículo 31 de la Convención de Viena, contiene la Regla general de interpretación, la cual por su importancia, se transcribe y comenta a continuación:

“31. Regla general de interpretación.

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado. el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado:

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones:

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado:

c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.

En este artículo podemos encontrar en primer instancia un elemento esencial en materia de Tratados Internacionales, y éste se traduce en la buena fe, como se mencionó con anterioridad, en el artículo 26 de la misma Convención de Viena, encontramos que los Estados están obligados a cumplir con las disposiciones de los Tratados de buena fe atendiendo a la intención de los Estados al momento de su negociación como el objeto y fin del Tratado Internacional por sí mismo.

El cuerpo de un Tratado Internacional se compone con frecuencia de un Preámbulo, en el cual se establecen los objetivos básicos por los cuales se establece el Tratado mismo, las intenciones de los Estados Contratantes, los antecedentes del Tratado y las necesidades que en su caso llevan a los Estados a negociar el Tratado, asimismo, además del cuerpo del Tratado se pueden agregar anexos, los cuales habrán de formar parte integrante del Tratado. Para la interpretación de estos instrumentos internacionales, se debe atender al contexto del mismo, que en este caso se traduce como acuerdos complementarios y en general, todo instrumento

adicional elaborado con razón del Tratado, como pueden ser, Tratados subordinados, Reglamentaciones, Acuerdos interinstitucionales, Manuales normativos, etc., los cuales, habrán de ser negociadas por los Estados contratantes, atendiéndose a la intención plasmada en el Tratado Internacional.

El artículo 32 “Medios de interpretación complementarios” de la Convención de Viena, hace referencia a la observancia que se debe tener del objetivo principal por el cual se negocian los Tratados Internacionales, en este sentido, el artículo en comento establece lo siguiente:

32. Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Con base en lo anterior, encontramos que si de la lectura del Tratado y del contexto del mismo encontramos falta de claridad o sensatez en lo expresado, se debe atender a las circunstancias que dieron vida al Tratado Internacional, a fin de poder comprender e interpretar adecuadamente las disposiciones contenidas en el mismo.

Ahora bien, no podemos olvidar que en la celebración y posterior aplicación de un Tratado Internacional, existen diferentes barreras que pueden generar dificultades a gobernantes y gobernados, tal es el caso de las diferencias en los idiomas que se hablan en diferentes Estados.

En este sentido, el artículo 33 de la Convención de Viena establece las siguientes reglas de interpretación cuando los Tratados son autenticados en dos o más idiomas:

1. *Cuando un Tratado sea autenticado en dos o más idiomas, ambos textos serán igualmente válidos, a menos que el propio tratado disponga que en caso de conflicto prevalezca una de las versiones.*
2. *Las versiones de un Tratado en idiomas distintos del validado, sólo tendrá el valor que le otorgue el Tratado original o aquel que dispongan las partes contratantes.*
3. *Los términos contenidos en cada texto autenticado, tendrán el mismo sentido.*
4. *Cuando en la comparación de textos auténticos igualmente válidos, se presente una discrepancia de sentido que no pueda resolverse mediante reglas generales de interpretación o mediante enmienda, se adoptará el sentido que mejor concilie los textos, tomando en cuenta el objeto y fin del Tratado.*

La última Sección de la Parte III “Observancia, aplicación e interpretación de los tratados” de la Convención de Viena, la Sección Cuarta “Los tratados y los terceros Estados”, contempla reglas de interpretación relativas al papel que en un momento dado juegan terceros Estados (aquellos que no forman parte de un Tratado Internacional) respecto de la aplicación de un Tratado Internacional.

En este sentido, el artículo 34 de la Convención de Viena, establece que un Tratado Internacional no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado sin su consentimiento, es decir, a menos que un Estado de manera expresa manifieste su voluntad, éste no puede quedar obligado respecto de lo pactado entre Estados contratantes.

Este tipo de situaciones puede presentarse cuando por ejemplo, un Estado A al tener como acreedor de un crédito al Estado B, se encuentra ante la posibilidad de transferir los derechos del crédito con el Estado C, de tal forma que de esta negociación, el Estado B quedaría obligado con el Estado C.

Por su parte, el artículo 35 de la Convención de Viena, establece que Una disposición de un Tratado dará origen a una obligación para un tercer Estado si las partes en el Tratado tienen la intención de que tal disposición sea el medio de crear la obligación y si el tercer Estado acepta expresamente por escrito esa obligación. Resulta importante mencionar que si bien se requiere del consentimiento del tercer Estado para obligarse, éste último no participa directamente en la negociación, de ser así, constituiría también un Estado contratante.

La intención del artículo que se comenta, es la de conservar el principio primordial relativo a que ningún Estado quedará obligado respecto de aquello que no acepte de manera expresa. Más adelante observaremos otros elementos de la Convención de Viena relacionados con el consentimiento expreso de los Estados.

El artículo 36 de la Convención de Viena, señala que en un Tratado Internacional, los Estados contratantes pueden establecer derechos a favor de un Estado, de un grupo de Estados o bien de todos los Estados, si el tercer Estado así lo acepta, situación que se considerará de manera tácita en tanto el tercer Estado no manifieste lo contrario, a menos que el propio Tratado Internacional disponga otra cosa. En este caso, al contrario del artículo 35 de la Convención de Viena antes comentado, los derechos que reciba un Estado se pueden entender aceptados de manera tácita, no así las obligaciones, las cuales deben aceptarse de manera expresa.

El artículo 36 de la Convención de Viena que se comenta, establece como único requisito para que un tercer Estado tenga acceso a los derechos de un Tratado Internacional, que dicho Estado cumpla con los requisitos establecidos en el propio Tratado Internacional para que pueda recibir los beneficios del mismo.

El artículo 37 de la Convención de Viena establece reglas relativas a la revocación o modificación de obligaciones o derechos de terceros Estados, en este sentido, el artículo en comento establece que las obligaciones de terceros Estados derivadas de un Tratado Internacional en términos del artículo 35 de la propia Convención de Viena, solo podrán ser revocadas o modificadas con el consentimiento de las partes contratantes del Tratado y del tercer Estado, a menos

que previamente se haya convenido algo distinto, de esta forma, se busca mantener el objetivo tanto de los Estados contratantes como del tercer Estado al momento de establecer su voluntad.

Ahora bien, en cuanto a la revocación o modificación de derechos de terceros Estados, el artículo 37 de la Convención de Viena, establece que cuando de conformidad con el artículo 36 de la propia Convención de Viena un Tratado Internacional haya dado origen a derechos a favor de un tercer Estado, tales derechos no podrán ser modificados o revocados por los Estados contratantes si consta que se tuvo la intención de que el derecho no fuera revocable ni modificable sin el consentimiento del tercer Estado, de manera tal que en caso contrario, los Estados contratantes pueden disponer la revocación o modificación de derechos de terceros Estados libremente.

El artículo 38 de la Convención de Viena, último de la Sección Cuarta de la Parte III de dicha Convención, establece que lo dispuesto en los artículos 34 a 37 de la Convención de Viena no impedirá que una norma enunciada en un Tratado llegue a ser obligatoria para un tercer Estado como norma consuetudinaria de derecho internacional reconocida como tal.

Enmienda y modificación.

La Parte IV “Enmienda y modificación de los tratados” de la Convención de Viena, establece los casos y el procedimiento aplicable cuando se requiera de la modificación o perfeccionamiento del texto de un Tratado Internacional. Esta situación resulta necesaria atendiendo a que el propio paso del tiempo puede dar origen a nuevas necesidades no contempladas originalmente al momento de la celebración del Tratado Internacional.

Al respecto, el artículo 39 de la Convención de Viena, establece que un Tratado Internacional podrá ser enmendado por acuerdo entre las partes, mediante la aplicación de las normas contempladas para efectos de la celebración y entrada en vigor de los Tratados, a menos que el propio Tratado disponga otra cosa.

De conformidad con el artículo 40 de la Convención de Viena, cuando se trate de Tratados Internacionales multilaterales, se habrán de observar las siguientes reglas:

- Toda modificación a un Tratado Multilateral que afecte a todas las partes contratantes habrá de ser notificada a todos los Estados participantes, cada uno de los cuales tendrá derecho a participar en la discusión sobre la decisión que haya de adoptarse con relación a la propuesta y en la negociación y la celebración de cualquier acuerdo que tenga por objeto enmendar el Tratado Internacional.
- Todo Estado facultado para llegar a ser parte en el tratado estará también facultado para llegar a ser parte en el tratado en su forma enmendada.

Esto es así si consideramos que la enmienda de un tratado forma parte integrante del mismo, aunque en el caso de un Tratado Multilateral pudiera presentarse el supuesto de que no todos los Estados participantes pudieran estar de acuerdo en obligarse en términos de la enmienda.

- Cuando en un Tratado Internacional Multilateral se acuerde un nuevo Tratado de enmienda y un Estado participante en el primer Tratado no participe en aquel de enmienda, dicho Estado solo quedará obligado en sus relaciones particulares con los otros Estados participantes en los términos establecidos en el primer Tratado Multilateral en tanto éste se encuentre en vigor.

Así se reitera el principio de que los Estados sólo pueden obligarse respecto de aquellos acuerdos en los que de manera expresa manifiesten su voluntad de obligarse en términos del mismo.

- Cuando un Estado llegue a ser parte de un Tratado Internacional Multilateral después de la entrada en vigor del acuerdo en virtud del cual se enmienda el Tratado, de no manifestar una intención diferente, se entenderá que dicho Estado forma parte del Tratado en su forma enmendada y respecto de su relación con los Estados que no participaron en la enmienda, solo estará obligado en los términos del Tratado no enmendado.

Por consecuencia, en toda adhesión se debe señalar claramente el alcance del compromiso al cual se obliga el Estado que se incorpora al instrumento internacional, debiendo quedar claramente señalada la relación que en términos del Tratado se establecerá entre este último y cada Estado que forma parte del Tratado.

- Existen supuestos en los cuales, por razones particulares, solo algunos de los Estados contratantes de un Tratado Internacional Multilateral están interesados en modificar las condiciones de su relación en términos del Tratado, en estos casos, los Estados interesados pueden celebrar un acuerdo que tenga por objeto modificar el tratado únicamente en sus relaciones mutuas, en este sentido el artículo 41 de la Convención de Viena contempla esta posibilidad en los casos en que tal situación esté contemplada por el propio Tratado, y en caso contrario, sólo si la modificación no afecta los derechos de los demás Estados participantes del Tratado Internacional Multilateral, si la modificación no les exime del cumplimiento de sus obligaciones adoptadas, así como cuando la modificación no resulte incompatible respecto del objeto principal del Tratado.

Cabe aclarar que sólo cuando el Tratado Internacional Multilateral prevenga la posibilidad de efectuar modificaciones al mismo respecto de la relación entre algunas de las partes, existe la obligación de las partes que tengan la intención de llegar a acuerdos modificatorios hagan del conocimiento de este hecho a los demás Estados participantes del primer Tratado.

Nulidad, terminación y suspensión.

La Parte V “Nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados” de la Convención de Viena, contiene disposiciones aplicables a los casos en que las disposiciones de un Tratado Internacional dejan de estar en vigor, ya sea de manera temporal o definitiva bajo las figuras de la nulidad, la terminación y la suspensión.

La Parte V de la Convención de Viena en comento, se compone de cinco secciones, de las cuales, la Sección Primera “Disposiciones Generales” establece

que la validez de un Tratado, así como del consentimiento de un Estado en obligarse respecto del mismo sólo se puede impugnar mediante la propia Convención, así como atendiendo a las propias disposiciones contenidas en el Tratado de que se trate, como condiciones o procedimientos a seguir para declarar ya sea la nulidad, terminación o suspensión del Tratado.

En dicha Sección, se contempla que la suspensión, nulidad o terminación de un Tratado no puede darse sino por el total del mismo, y no solo por parte de las disposiciones del mismo, a menos que el propio Tratado establezca lo contrario o bien, sólo en los casos en que las disposiciones respecto de las que se vaya a generar la terminación, suspensión o nulidad, no afecten el sentido del Tratado completo, que dichas disposiciones puedan ser separadas sin afectar otras disposiciones y que la disposición en particular no afecte la voluntad de las otras partes resultando una medida injusta.

También se puede dar el supuesto de que en un Tratado Multilateral se de el retiro de una de las partes contratantes, en cuyo caso, la separación de una de las partes respecto del Tratado se sujetará a las mismas reglas comentadas.

Finalmente, la Sección Primera, de la Convención de Viena establece que un Estado perderá el derecho de alegar la nulidad, terminación, retiro o suspensión del mismo si las causas que puedan dar origen a su inconformidad son aceptadas de manera expresa por dicho Estado, consintiendo con esto la aplicación del mismo.

Ahora bien, la Sección Segunda “Nulidad de los tratados” de la Parte V “Nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados” abunda de manera específica respecto de los casos en los cuales se puede reclamar y declarar la nulidad de un Tratado Internacional derivada de vicios en el consentimiento de los Estados de obligarse respecto de un Tratado Internacional.

Como primer punto, la Sección en comento establece el papel del derecho interno de un Estado en la nulidad de un Tratado Internacional, sobre este punto, se establece que si el consentimiento de un Estado se manifiesta en violación de una

disposición de ley interna en relación con la competencia para celebrar un Tratado por parte del representante de dicho Estado, tal circunstancia resulta improcedente, ya que como se refleja en otras partes de la Convención de Viena en comento, las disposiciones de derecho interno no pueden sobreponerse a un Tratado Internacional, no obstante, se hace la aclaración de que las disposiciones establecidas en las leyes internas de un Estado en materia de competencia para la celebración de Tratados Internacionales pueden causar la nulidad de un Tratado Internacional cuando la violación a las disposiciones internas, cuando dicha violación resulte evidente para cualquier Estado y afecte una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

De igual forma, existen casos en los cuales los poderes de los representantes de un Estado se encuentran restringidos, en tal virtud, tal restricción no puede alegarse como vicio de consentimiento, a menos que la restricción en comento se haya manifestado abiertamente con anterioridad.

La figura del Error como vicio de consentimiento en un Tratado Internacional se refiere a un hecho o a una situación cuya existencia diera por supuesta ese Estado en el momento de la celebración del Tratado y constituyera una base esencial de su consentimiento en obligarse por el Tratado. No obstante, tal circunstancia no tendrá validez cuando la conducta del propio Estado haya inducido el error o cuando hubiese existido plena conciencia de la posibilidad de la existencia del error.

Se tiene también la figura del Dolo como vicio de consentimiento en un Tratado Internacional, al respecto, la Convención de Viena establece que si un Estado ha sido inducido a celebrar un Tratado por la conducta fraudulenta de otro Estado negociador, podrá alegar el dolo como vicio de su consentimiento en obligarse por el Tratado.

Un tema que no podía pasar desapercibido como vicio de consentimiento de un Estado, es el de la corrupción, en este sentido, el Tratado establece que si la manifestación del consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado ha sido obtenida mediante la corrupción de su representante, efectuada directa o

indirectamente por otro Estado negociador, aquel Estado podrá alegar esa corrupción como vicio de su consentimiento en obligarse por el Tratado.

Al igual que la corrupción, se puede dar el tema de la Coacción como vicio de consentimiento, la coacción se genera cuando surgen actos o amenazas contra el representante de un Estado para manifestar el consentimiento del propio Estado que representa, de igual forma, se puede generar coacción contra el Estado mismo, cuando surge la amenaza o el uso de la fuerza en violación de los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas, en ambos casos, se puede dar la nulidad del Tratado Internacional mismo, perdiendo así dicho documento todo efecto jurídico.

Finalmente, la Sección Segunda “Nulidad de los Tratados” establece que es nulo todo Tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general.

Ahora bien, la Sección Tercera “Terminación de los tratados y suspensión de su aplicación” de la Parte V “Nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados” de la Convención de Viena, establece los casos en los cuales se puede dar por terminada la vigencia de un Tratado Internacional.

En este sentido, se establece en primera instancia que un Tratado Internacional dejará de estar en vigor cuando el propio Tratado así lo disponga, o bien, en cualquier momento, cuando las partes contratantes así lo dispongan por acuerdo mutuo. En el caso de Tratados Multilaterales, en los cuales participen varios Estados, la salida de varios Estados del Tratado no dispone la terminación del mismo, aún cuando el número de los Estados que queden sea inferior al mínimo necesario para su entrada en vigor, a menos que el propio Tratado disponga otra cosa.

Por lo general, los Tratados Internacionales contienen disposiciones sobre la terminación, la denuncia o retiro de los Estados contratantes, sin embargo, existen casos en los cuales los Tratados Internacionales no cuentan con disposiciones al respecto, en tales casos la Convención de Viena establece que tales Tratados no

podrán ser objeto de denuncia o de retiro a menos que conste que fue la intención de las partes admitir tal posibilidad. En tal caso, la parte que desee denunciar o retirarse del Tratado, debe notificar tal circunstancia con una anticipación de cuando menos doce meses.

Respecto de la suspensión en la aplicación de un Tratado Internacional, la Convención de Viena establece que ésta figura surte efectos respecto de todas las partes o una de ellas mediante la aplicación de las disposiciones contenidas en el propio Tratado, así como en cualquier momento, por consentimiento de todas las partes previa consulta con los demás Estados contratantes.

En el caso de Tratados Multilaterales, se puede dar la suspensión del Tratado sólo respecto de parte de los Estados contratantes respecto de sus relaciones mutuas, esto si la posibilidad de tal suspensión está prevista por el propio Tratado, o bien, si tal suspensión no está prohibida a condición de que no se afecte a los derechos o al cumplimiento de las obligaciones de las demás partes contratantes y tal suspensión no resulte incompatible con el objeto y fin del Tratado.

Cuando las partes contratantes de un Tratado Internacional celebran un nuevo Tratado sobre la misma materia del anterior, la Convención de Viena dispone que la vigencia del primer Tratado terminará si resulta manifiesta la voluntad de las partes contratantes de que así sea, o bien, si las disposiciones del segundo Tratado resultan incompatibles respecto del primer Tratado. Para este caso la figura de la suspensión sólo aparecerá si así se manifiesta por voluntad expresa de los Estados contratantes.

Se puede dar el supuesto de que una de las partes contratantes del Tratado Internacional puede cometer una violación grave respecto del propio Tratado, en tal circunstancia, se pueden presentar las siguientes situaciones:

- Si la violación se presenta en un Tratado Bilateral, el Estado afectado puede alegar tal circunstancia como causal para dar por terminado el Tratado o para suspender total o parcialmente su aplicación.

- En el caso de Tratados Multilaterales, el Tratado puede darse por terminado o suspendido total o parcialmente respecto de las relaciones entre los demás Estados Contratantes y el Estado que cometió la falta, entre todas las partes contratantes, entre el Estado afectado y el Estado que cometió la falta, o por parte de cualquier Estado contratante (excepto el agresor) cuando considere que la violación cometida afecta radicalmente las condiciones del Tratado.

Una causa adicional para terminar o suspender un Tratado internacional radica en la figura de la Imposibilidad, al respecto, la Convención de Viena establece que cuando se tenga la desaparición o destrucción definitivas de un objeto indispensable para el cumplimiento del Tratado, si tal circunstancia no viene de la violación a las disposiciones del Tratado por una de las partes contratantes, se puede alegar tal situación como imposibilidad para el cumplimiento del Tratado y con esto alegarse su Terminación, sin embargo, si la imposibilidad es temporal, en tal circunstancia sólo puede alegarse la suspensión del Tratado.

De manera similar, cuando ciertas circunstancias que constituyeron la base para la aceptación de un Tratado Internacional o modifique radicalmente el alcance de las obligaciones adoptadas por un Estado respecto del propio Tratado tengan una modificación sustancial, esto se podrá alegar como razón para dar por concluido el Tratado, para que el Estado afectado solicite su retiro del Tratado o bien para solicitar la suspensión del mismo.

Una situación no deseada entre Estados, es la ruptura de sus relaciones diplomáticas o consulares, en este sentido, la Convención de Viena establece que tal ruptura no afectará la aplicación de los Tratados Internacionales celebrados entre los Estados en conflicto, a menos que para el cumplimiento del Tratado, se requiera invariablemente de dichas relaciones.

Finalmente, la Parte V “Nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados” establece que si surge una nueva norma imperativa de derecho internacional general, todo Tratado existente que esté en oposición con esa norma

se convertirá en nulo y terminará, a fin de ser congruente con el principio “ius cogens”

Procedimiento.

La Sección Cuarta “Procedimiento” de la Parte V “Nulidad y suspensión de la aplicación de los tratados” de la Convención de Viena, contiene disposiciones relativas al procedimiento a seguir cuando un Estado estime conveniente alegar un vicio de su consentimiento en obligarse por un Tratado, o una causa para impugnar la validez de un Tratado, darlo por terminado, retirarse de él o suspender su aplicación. Para tales efectos, la Convención de Viena establece que el Estado así interesado deberá notificar a su o sus contrapartes su intención debidamente sustentada, por escrito en un plazo de no menos de tres meses, de no haber objeción alguna su moción procederá, en caso contrario, se establecerán los mecanismos necesarios para resolver el conflicto mediante un proceso arbitral al amparo de la Organización de las Naciones Unidas.

Consecuencias de la nulidad, terminación y suspensión.

La Sección Quinta, “Consecuencias de la nulidad, la terminación o la suspensión de la aplicación de un tratado” de la parte V “Nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados” de la Convención de Viena contiene reglas importantes para la aplicación de Tratados Internacionales.

En este sentido, en primera instancia se toma el tema de la Nulidad, considerando que las disposiciones de un Tratado nulo carecen de fuerza jurídica, es decir, deja de constituir fuente de derecho, en consecuencia, todo acto ejecutado al amparo de un Tratado nulo, carecerá de validez.

Respecto del caso de la Terminación de un Tratado, se tiene que al constituir simplemente el cese de la vigencia de dicho instrumento, con la misma naturaleza cesarán las obligaciones adoptadas por virtud del mismo, no obstante, a diferencia del caso de nulidad, cuando se presente la terminación del Tratado, los actos que se hayan generado antes de la terminación conservarán su validez. Resulta importante

señalar que la terminación se puede dar como consecuencia de la figura de la denuncia y en su caso puede sólo aplicar respecto de un solo Estado en el caso de Tratados Multilaterales.

Finalmente, ante la figura de la suspensión, se tiene que el Tratado Internacional simplemente entra en un período durante el cual carecerá de validez, en espera de que se reanude su operación, durante este período de suspensión, la Convención de Viena establece que los Estados contratantes deberán abstenerse de realizar actos al amparo del Tratado y de obstaculizar la reanudación de la aplicación del Tratado.

Disposiciones diversas.

La Parte VI “Disposiciones diversas” de la Convención de Viena, toca los temas relacionados con casos de sucesión de Estados, de responsabilidad de un Estado, ruptura de hostilidades, relaciones diplomáticas o consulares y casos de un Estado agresor. En cada caso, la Convención de Viena mantiene la postura de no prejuzgar situaciones ajenas a la naturaleza de un Tratado Internacional como instrumento fuente de derecho.

Depositarios.

La parte VII “Depositarios, notificaciones, correcciones y registro” de la Convención de Viena, en materia de depositarios, establece que uno o varios Estados contratantes de un Tratado Internacional fungirán como depositarios del Tratado, es decir, cumplirán con la función de administrar el Tratado, conservando el texto original, generando las traducciones necesarias, agrupando las modificaciones, anexos y demás documentos derivados del propio Tratado y estableciendo comunicación constante con sus contrapartes respecto de dichas modificaciones entre otras obligaciones.

Notificaciones.

La Convención de Viena contempla que toda comunicación o notificación que deba hacer un Estado al amparo de la propia Convención, se deberá hacer en primer

instancia al depositario, y en su defecto, al Estado al cual se dirija la notificación, entendiéndose que dicha notificación sólo se entenderá como válida cuando sea recibida por el depositario del Tratado o por el Estado al cual se dirija.

Correcciones.

Con posterioridad al proceso de negociación se llega al texto definitivo de un Tratado Internacional, sin embargo, esta situación no exenta la posibilidad de que una vez aprobado el texto definitivo se encuentren errores, los cuales se pueden presentar tanto en el texto original, en las traducciones oficiales y entre el texto original y las copias certificadas, ante tal posibilidad, la Convención de Viena contempla que se puedan corregir dichos errores mediante la introducción de la corrección, la redacción de un documento que muestre la corrección o bien sustituyendo el texto original con uno corregido, en cada caso, la responsabilidad de la corrección quedará en primer instancia en el Estado depositario, el cual coordinará a los demás Estados contratantes para que se notifique y se llegue a un acuerdo respecto de la corrección.

Registro.

La Convención de Viena establece que los Tratados, después de su entrada en vigor, se transmitirán a la Secretaría de las Naciones Unidas para su registro o archivo e inscripción, según sea el caso y para su publicación, responsabilidad que quedará a cargo del depositario designada en cada Tratado.

Disposiciones finales.

La Convención de Viena, constituye en sí un Tratado Internacional, y como tal, cumple con las propias disposiciones establecidas en la misma para la celebración, aprobación, interpretación y entrada en vigor de cualquier otro Tratado Internacional, de tal suerte que la parte VIII "Disposiciones finales" de la Convención de Viena, contiene disposiciones aplicables respecto de la propia Convención como todo Tratado Internacional.

Entre los puntos más interesantes encontramos que la Convención de Viena contempla la posibilidad de que más Estados se adhieran a la misma, que como depositario se designó a la Secretaría General de las Naciones Unidas, siendo los idiomas considerados como auténticos el chino, español, francés, inglés y ruso.

1.3. Normas de interpretación de leyes fiscales en México.

1.3.1. Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 5° reglas aplicables a la forma en que se deberán aplicar las disposiciones fiscales establecidas por la legislación doméstica de nuestro país.

***Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

El artículo realiza una separación en las normas tributarias, esto es, un primer grupo compuesto por aquellas normas que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, y un segundo grupo con el resto de las disposiciones fiscales.

En la aplicación de esta disposición puede resultar complicado determinar si una determinada disposición puede corresponder al primer o al segundo grupo, toda vez que la legislación fiscal por sí misma establece cargas impositivas a los gobernados, en este sentido, los tribunales se han pronunciado en el sentido de permitir el empleo

de mecanismos de interpretación fiscal aunque con la intención de que los contribuyente puedan identificar claramente la intención del legislador en la aplicación estricta de toda disposición tributaria.

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

VIII, Julio de 1991

Página: 183

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

NORMAS FISCALES. SON SUSCEPTIBLES DE INTERPRETACIÓN.

Si bien es cierto que el código fiscal del estado establece que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta, también lo es que, dicho sentido estricto se refiere a la aplicación de las cargas impositivas sin distinciones, siempre que encuadren en las hipótesis o supuestos contenidos en los preceptos por aplicar, pero en ningún momento se refiere a que una norma fiscal no pueda ser interpretada jurídicamente, pues precisamente, la Ciencia del Derecho enseña que debe atenderse al contenido literal de la norma, o a su interpretación jurídica cuando exista obscuridad, ya que tal interpretación ayuda a precisar el significado correcto de ciertos términos o signos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO .

Amparo directo 346/90. Metsuschita Internacional de Baja California. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Angel Morales Hernández. Secretaria: Magdalena Díaz Beltrán.

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

XIII, Marzo de 1994

Página: 326

Tesis: I.4o.A.594 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTICULO 5o. DEL.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, determina: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal". Al señalar el artículo antes transcrito que, "se considera que establecen cargas a los particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa", el legislador sólo precisa en forma enunciativa mas no limitativa los supuestos en que las disposiciones fiscales deben considerarse por quien las interpreta como de aplicación estricta, siendo por tanto la primera parte del dispositivo de cuenta el género y la segunda, la especie.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2054/92. Girasol Internacional, S. A. 15 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Con lo anterior, resulta claro que es válida la aplicación de mecanismos de interpretación en toda disposición fiscal cuando se busca desentrañar la intención del legislador, sin que por ello se descuide el principio de que las disposiciones fiscales, una vez comprendidas, deben aplicarse de manera estricta.

En relación con lo antes comentado respecto de la Convención de Viena, podemos rescatar el principio establecido en la misma que señala que todo Tratado Internacional debe interpretarse de buena fe, esto nos lleva a un cumplimiento estricto de la norma fiscal, entendiendo que cuando se presente oscuridad en la misma, se pueden aplicar métodos de interpretación que permitan dar luz a la intención de la misma y así estar en posibilidades de aplicar de manera estricta toda disposición fiscal.

1.3.2. Resolución Miscelánea Fiscal.

La disposición antes analizada del Código Fiscal de la Federación nos indica la forma en que deben aplicarse las disposiciones fiscales contenidas en nuestra legislación, la Convención de Viena nos aporta lineamientos importantes en la interpretación de Tratados Internacionales, de manera complementaria la Resolución Miscelánea Fiscal señala lo siguiente:

Interpretación de los tratados para evitar la doble tributación

1.2.1.17. *Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que*

tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México.

La OCDE no es el único organismo que ha emitido modelos de Convenio para evitar la doble tributación, otros organismos como la ONU también han emitido sus modelos, además de comentarios a los mismos que permiten su interpretación, sin embargo, en la legislación fiscal de nuestro país se da mayor validez al modelo y comentarios emitidos por la OCDE.

Esto puede deberse a que casi todos los Tratados para evitar la doble tributación firmados por nuestro país, han sido negociados con base en el Modelo de la OCDE, la autoridad mexicana cuenta con un Modelo de Convenio para evitar la doble tributación, sin embargo, este documento sólo se hizo público en su versión del año 2000, actualmente este documento se considera confidencial por lo que no fueron públicas las modificaciones al mismo.

Un Modelo de Convenio es un formato preparado por especialistas de la materia el cual muestra la estructura que debieran seguir los Convenios celebrados con el mismo fin, en un proceso de negociación los Estados contratantes intercambian sus opiniones particulares respecto del Modelo y como producto del proceso de negociación llegan al texto definitivo.

Una diferencia genérica entre el modelo de la ONU y el modelo de la OCDE radica en que la ONU privilegia el pago de impuestos en los países de fuente, en tanto que la OCDE en su modelo se inclina por la tributación en los países de residencia. Esto resulta lógico si observamos la lista de países miembros, los cuales en su mayoría son exportadores de capitales e intangibles.

El Modelo Convenio de la OCDE y sus comentarios se encuentran en idioma inglés y francés, su última versión corresponde al mes de julio de 2008 y a la fecha no se cuenta con una versión en español o una traducción autorizada del mismo, esta situación puede complicar su utilización como herramienta de interpretación.

El segundo párrafo de su artículo 3 “Definiciones Generales” establece lo siguiente:

2. En cuanto a la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo deberá, a menos que el contexto lo requiera de otra forma, tener el significado que tenga en ese momento bajo la ley de ese Estado para los propósitos de los impuestos a los cuales el Convenio aplique, cualquier significado conforme las leyes fiscales aplicables de esos Estado prevalecerán sobre el significado dado al término bajo otras leyes de ese Estado.

En términos del Modelo Convenio de la OCDE, cuando un término contemplado por el propio Convenio no se encuentre definido en el mismo, se deberá observar la legislación fiscal del Estado en el que se aplica la disposición, vigente en el momento en que se aplica el Convenio, asimismo, se da preferencia a la aplicación de las leyes fiscales sobre las demás leyes del mismo Estado.

Del análisis al artículo, podemos encontrar en primera instancia, que en términos del tratado, sólo se puede observar en la legislación doméstica de cada estado los conceptos no definidos en el mismo, y que por consecuencia, bajo ninguna circunstancia se podrá considerar un concepto de ley doméstica por encima de un término definido en el propio tratado.

De conformidad con los comentarios de la OCDE a este párrafo, un punto de discusión surge respecto de la norma interna que se deberá observar en la aplicación del Tratado, ya que se puede hablar de la legislación doméstica vigente al momento de la firma del Convenio o cuando se aplica el mismo, al respecto el Comité de Asuntos fiscales concluyó que debiera prevalecer la legislación vigente al momento en que se aplica la norma, situación que se incluyó en el Modelo en 1995.

Un elemento importante en la interpretación del Convenio es el contexto del mismo, ya que la intención que tuvieron los Estados contratantes al momento de la negociación, debiera prevalecer en el tiempo, por tanto, bajo esta circunstancia, un

término no conceptualizado en un tratado, sólo se debiera definir conforme a la legislación interna cuando el contexto no infiera algo diferente.

Los propios comentarios de la OCDE a su Modelo de Convenio, señalan que este párrafo genera un balance satisfactorio, ya que por una parte, se evita que los Estados mediante una reforma de su ley doméstica modifiquen el contexto del Tratado, y por otra parte, que el Convenio mismo no pierda su vigencia a través del tiempo.

También se puede apreciar que cuando en la aplicación de un Tratado Internacional se recurre a la legislación interna de un Estado, se debe considerar en primer término la legislación fiscal de dicho Estado.

La aplicación de conceptos definidos por leyes no fiscales de un Estado puede resultar válida, sin embargo, se debe tener cuidado de que la definición contenida en leyes no fiscales no contravenga el sentido del Convenio Internacional. Inclusive, si el término en cuestión estuviera contenido en una ley tributaria, cuando se trata de un impuesto no comprendido por el Convenio que se aplica.

Los comentarios de la OCDE, agregan la aplicabilidad de un acuerdo mutuo entre los Estados Contratantes cuando resulte necesaria la definición coordinada de un concepto, esta situación será analizada con mayor detalle en el segundo capítulo del presente trabajo.

1.3.3. Jerarquía de Leyes y Tratados Internacionales.

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece como principal fuente de derecho en nuestro país a la propia Constitución, las leyes del Congreso de la Unión y los Tratados Internacionales conforme a lo siguiente:

Artículo 133. *Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con*

aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

Un aspecto importante para la interpretación de disposiciones jurídicas está en la jerarquía que tienen los diferentes instrumentos normativos que integran nuestro sistema jurídico. Esto es así, ya que resulta necesario identificar el concepto o disposición que se deberá aplicar cuando por ejemplo, las leyes y los Tratados Internacionales contengan disposiciones en contrario.

En este sentido, hasta antes de 1999 se consideraba que las Leyes federales y los Tratados Internacionales tienen la misma jerarquía, sin embargo, en la actualidad, la opinión que nos han ofrecido los tribunales consideran que los Tratados Internacionales se encuentran jerárquicamente por encima de las Leyes Federales, esta situación es estableció conforme a la siguiente tesis jurisprudencial.

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
X, Noviembre de 1999*

Página: 46

Tesis: P. LXXVII/99

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

***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 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.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.".

Esta Tesis jurisprudencial nos ofrece un panorama claro respecto de la jerarquía de los tratados que se convierte en un instrumento indispensable en la interpretación y aplicación de las disposiciones contenidas en los Tratados Internacionales.

Es así como ante un conflicto en el cual una norma de Ley se contraponga a una disposición contenida en un Tratado Internacional, será esta última la que se habrá de aplicar con motivo de su jerarquía.

Un punto que nos quedaría en discusión, sería el supuesto en el cual surgiera una modificación a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que como consecuencia, dejara el sentido de los Tratados Internacionales ya no esté de acuerdo con la Constitución, en un caso como este se tendría que evaluar la validez del Tratado Internacional, independientemente de la necesidad de un proceso de renegociación, pudiendo incluso surgir la necesidad de denunciar el tratado mismo.

En un supuesto hipotético como el anterior, se tendría un conflicto no sólo respecto del destino del Tratado Internacional, sino del momento mismo en que dejaría de ser aplicable el mismo, y los conflictos internacionales que pudieran surgir considerando los compromisos asumidos mediante la Convención de Viena.

CAPÍTULO II.- EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO AL AMPARO DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

2.1. Definición.

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo constituye un recurso contemplado por los Convenios para evitar la doble tributación con el que cuentan los contribuyentes cuando son sujetos de un gravamen que no se encuentre de acuerdo con las disposiciones del propio Convenio, cuando se presenten problemas para la interpretación de las disposiciones del propio convenio o en la forma de aplicar las propias disposiciones del Convenio.

Este procedimiento permite que las autoridades competentes de los Estados contratantes tengan un acercamiento en el que por mutuo acuerdo se resuelva la disputa internacional que se pueda presentar.

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo constituye un recurso toda vez que surge a solicitud de un contribuyente, atendiendo al origen de la solicitud, el proceso puede buscar evitar que se presente un fenómeno de doble tributación o bien otorgar certeza jurídica al contribuyente que lo ha solicitado.

2.1.1. Doble tributación.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del precepto anterior, se desprende la obligación constitucional de contribuir con el gasto público así como los principios constitucionales de los tributos, como son el de proporcionalidad, equidad, proporcionalidad y legalidad.

Cabe señalar que el ordenamiento de referencia, si bien establece las contribuciones como una obligación de los mexicanos, los extranjeros no quedan excluidos de la obligación de contribuir con el gasto público; esto es así, ya que si bien por una parte la Constitución no prohíbe la aplicación de impuestos de ningún tipo a los extranjeros, al establecer el artículo 133 que la propia Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma serán la Ley Suprema de toda la Unión, se otorga vigencia al establecimiento de disposiciones tributarias a cargo de extranjeros.

Con esta base, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 1° establece los sujetos obligados al pago del impuesto conforme a 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 a 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.

De manera paralela la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece en su primer artículo lo siguiente:

“Artículo 1. *Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:*

I. Enajenación de bienes.

II. Prestación de servicios independientes.

III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

...”

De esta manera encontramos como sujetos del impuesto sobre la renta de manera general tanto a personas física como a personas morales, y en ambos casos, a los residentes en México, los establecimientos permanentes de los residentes en el extranjero por los ingresos atribuibles a los mismos y a los residentes en el extranjero por sus ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Por su parte, son sujetos el impuesto empresarial a tasa única las personas físicas y morales residentes en México, así como los Residentes en el Extranjero que tengan un Establecimiento Permanente en nuestro país por los ingresos atribuibles a los mismos. Cabe resaltar que no son sujetos de este impuesto los residentes en el extranjero que no tengan un Establecimiento Permanente en México, ni los que teniéndolo tengan ingresos no atribuibles a los mismos respecto de dichos ingresos.

En este punto resulta interesante observar que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece diferentes esquemas de fuente de riqueza gravable, la fuente de riqueza se puede entender como el alcance en la aplicación del gravamen, y se puede clasificar en los siguientes tipos:

Por su origen:

- Fuente territorial. Cuando sólo se gravan los ingresos provenientes de un territorio determinado.
- Fuente universal. Cuando se gravan todos los ingresos de un contribuyente independientemente del lugar del que procedan.

Por el flujo.

- Fuente pagadora. Cuando se grava en la persona que eroga el pago que da origen al ingreso efectúa el entero del impuesto.
- Fuente perceptora. Cuando se grava en la persona que percibe el ingreso objeto del impuesto.

En consecuencia, podemos encontrar que en términos del Artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los residentes en México se encuentran gravados sobre una fuente universal del ingreso, los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero sobre una base universal aunque sólo respecto de los ingresos atribuibles a los mismos, y los residentes en el extranjero sobre una base territorial.

Por su parte, en términos del primer Artículo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los residentes en México y los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero se encuentran sujetos a una base universal del ingreso en los mismos términos en que son sujetos del impuesto sobre la renta.

Cuando el régimen tributario de un Estado establece un esquema de fuente universal del ingreso y sus gobernados celebran operaciones internacionales mediante el ejercicio del comercio, la prestación de servicios y cualquier otro esquema de negocios, puede surgir un fenómeno de doble tributación internacional.

Se presenta una doble tributación internacional cuando un mismo ingreso es gravado en dos países diferentes, la doble tributación internacional puede presentarse de manera jurídica o económica, la doble tributación jurídica se presenta cuando una persona que obtiene ingresos provenientes del extranjero es sujeta de un impuesto de la misma naturaleza (impuesto sobre la renta) en ambos estados con base en la aplicación de la legislación aplicable en dichos Estados.

En este caso, supongamos que un residente del Estado A es contratado por un residente del Estado B para prestar un servicio en el territorio de este último Estado, si en el Estado A el contribuyente está sujeto a un régimen de fuente universal del

ingreso, esta persona tendría que acumular la totalidad sus ingresos independientemente del lugar del que procedan, y consecuentemente tendría que acumular los ingresos percibidos en el Estado B; por otra parte, si el Estado B ejerce un régimen de fuente territorial a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente ubicada en dicho estado, el residente del Estado A tendría que pagar un impuesto respecto de sus ingresos obtenidos en el Estado B.

Bajo este esquema, el residente del Estado A estaría sujeto a una doble tributación jurídica ya que por el ingreso derivado de los servicios prestados en el Estado B tendría que pagar impuestos tanto en el Estado A como en el Estado B.

La doble tributación económica se presenta cuando la administración tributaria de dos Estados intenta gravar un mismo ingreso cuando el mismo se encuentra en manos de diferentes contribuyentes, tal es el caso de los precios de transferencia, en los que el ajuste en los valores de contraprestación puede generar una doble tributación.

Para ejemplificar este supuesto, supongamos que una tenedora cuenta con dos subsidiarias, una de ellas establecida en el Estado X y la otra establecida en el Estado Y, asimismo, supongamos que la subsidiaria residente en el Estado X vende productos a la subsidiaria residente en el Estado Y, ambas subsidiarias estarían gravadas en sus respectivos países de residencia, si por virtud de un acto de autoridad en materia de precios de transferencia ya sea la subsidiaria del estado X tiene que acumular un monto adicional al percibido o la subsidiaria del Estado B es obligada a disminuir el monto de su deducción, la modificación en la base de una o ambas subsidiarias generaría una doble tributación que afectaría los resultados de la tenedora.

Considerando que de conformidad con el Artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta a los residentes en México se les grava sobre una base universal del ingreso y que también se grava a los residentes en el extranjero, sobre una base territorial, resulta evidente que se puede generar una doble tributación tanto en los residentes en México que perciben ingresos de fuente de riqueza ubicada en el

extranjero que a su vez se encuentren gravados en el país de fuente, así como en los residentes en el extranjero que perciben ingresos en nuestro país que además deban acumularlos en su país de residencia.

Los supuestos que pueden generar un fenómeno de doble tributación pueden ser diversos, entre los más comunes, además de los antes comentados, se pueden presentar aquellos en los que existe un punto de conflicto para definir la residencia para efectos fiscales de una determinada persona física o moral, la definición respecto de si cierta actividad constituye o no un establecimiento permanente y la conceptualización de ciertas operaciones, tales como aquellas en las que un determinado ingreso para un Estado puede ser un interés y para otro Estado puede ser un dividendo, entre otros.

La doble tributación es un fenómeno que afecta la economía de los países, ya que genera una disminución en el movimiento de capitales, tecnología y personas, así como en el intercambio de bienes y servicios.

2.1.2. Objetivo de los Convenios para evitar la doble tributación.

Existen diferentes medidas para evitar la doble tributación, de manera doméstica, la legislación de los diferentes Estados puede establecer deducciones, exenciones y créditos fiscales que busquen eliminar o al menos mitigar los efectos de la doble tributación, asimismo, muchos Estados han celebrado Tratados Internacionales cuyo principal objetivo es el de evitar la doble tributación.

Los tratados internacionales para evitar la doble tributación, buscan además de mitigar la doble tributación y sus efectos negativos, ofrecer estabilidad jurídica a los gobernados de las partes contratantes y en su caso distribuir entre los Estados la recaudación generada por la obtención de ingresos de sus gobernados.

En efecto, la estabilidad jurídica que reciben los gobernados se entiende así ya que un Tratado Internacional no tiene modificaciones tan dinámicas como la que puede tener la legislación doméstica, ya que toda modificación a un Tratado

Internacional debe seguir un proceso igual al de la negociación del mismo, tal como se analizó en el Capítulo anterior.

Por otra parte, la asignación de recaudación entre las partes contratantes se traduce en la asignación de la tributación a cada Estado, determinando por los diferentes tipos de ingreso contemplados en los Tratados, si éstos serán sujetos de gravamen en el país de residencia, en el país de fuente, o en ambos mediante un esquema de tasas de retención reducidas que permitan distribuir el ingreso.

Mediante la aplicación de los Tratados para evitar la doble tributación, un contribuyente que percibe ingresos de fuente de riqueza ubicada en el otro Estado contratante, no debiera pagar un impuesto más gravoso que el que hubiera enterado de haber percibido el ingreso en su propio país de residencia.

Los Convenios para evitar la doble tributación se negocian mediante la aplicación de un modelo, a fin de que al final la redacción de los mismos sea uniforme, el contenido de cada Tratado se compone de cuatro secciones, la parte preliminar que establece el ámbito subjetivo, el alcance y las definiciones, la parte principal que establece el tratamiento que se dará a los diferentes tipos de ingreso, la sección de disposiciones especiales en la que se establecen medidas de control como las de intercambio de información y la del procedimiento de acuerdo mutuo y la parte final, en la que se indican los supuestos o plazos en los que se dará por concluida la vigencia del Tratado.

Existen diferentes modelos emitidos por organismos internacionales tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), entre otros.

También los diferentes Estados tienen sus propios modelos, en los cuales buscan reflejar su política interior o la legislación interna del mismo, con frecuencia se pueden presentar disposiciones que diferentes Estados acuerdan mediante sus Tratados Internacionales y que otros Estados no pueden acordar por virtud de su

legislación interna, en el entendido de que un estado no puede invocar su legislación interna para no cumplir con lo acordado en un Tratado, es común que los Estados eviten esta situación desde el momento de la negociación, es por esto que al comparar los Tratados en vigor encontraremos diferencias interesantes entre los mismos.

El modelo de México se publicó en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria en el año 2000, siendo ésta la única versión que se hizo pública, con seguridad existen versiones más actuales, sin embargo las mismas se han tratado como información confidencial.

En nuestro país, se han publicado 39 Convenios para evitar la doble tributación, de los cuales el celebrado con los Estados Unidos de América se negoció con base en el modelo de dicho país y el resto con el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. A continuación se muestra la lista de países con los que México tiene Convenios para Evitar la Doble Tributación en vigor.

No.	PAÍS	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D.O.F.
(A)	ALEMANIA	30/12/1993	01/01/1994	16/03/1994 06/05/1994 15/06/1994
1	ALEMANIA	15/10/2009	01/01/2010	15/12/2009
2	AUSTRALIA	31/12/2003	01/01/2004	13/02/2004
(B)			01/07/2004	
3	AUSTRIA	01/01/2005	01/01/2006	08/12/2004
4	BARBADOS	16/01/2009	01/01/2010	15/01/2009
5	BÉLGICA	01/02/1997	01/01/1998	06/01/1997

No.	PAÍS	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D.O.F.
6	BRASIL	29/11/2006	01/01/2007	01/01/2007
(A)	CANADÁ	11/05/1992	01/01/1992	17/07/1992
7	CANADÁ	01/04/2007	01/01/2008	20/06/2007
8	COREA	13/02/1995	01/01/1996	16/03/1995
9	CHILE	12/11/1999	01/01/2000	12/05/2000
10	CHINA	01/03/2006	01/01/2007	28/02/2006
11	DINAMARCA	22/12/1997	01/01/1998	27/05/1998
12	ECUADOR	13/12/2000	01/01/2001	04/04/2001
13	ESPAÑA	06/10/1994	01/01/1995	31/12/1994
14	EUA	28/12/1993	01/01/1994	03/02/1994
(C)	EUA	26/10/1995	26/10/1995	25/01/1996
(C)	EUA	03/07/2003	03/07/2003	22/07/2003
15	FINLANDIA	14/07/1998	01/01/1999	11/08/1999
16	FRANCIA	31/12/1992	01/01/1993	16/03/1993
17	GRECIA	07/12/2008	01/01/2006	31/12/2005
18	INDIA	01/02/2010	01/01/2011	31/03/2010
19	INDONESIA	28/10/2004	01/01/2005	08/12/2004
20	IRLANDA	31/12/1998	01/01/1999	09/08/2000
21	ISLANDIA	10/12/2008	01/01/2009	31/12/2008
22	ISRAEL	09/05/2000	01/01/2000	11/08/2000
23	ITALIA	10/03/1995	01/01/1996	25/03/1995

No.	PAÍS	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D.O.F.
24	JAPÓN	06/11/1995	01/01/1997	06/01/1997
25	LUXEMBURGO	27/12/2001	01/01/2002	06/02/2002
26	NORUEGA	23/01/1996	01/01/1997	26/08/1996
27	NUEVA ZELANDA	16/06/2007	01/08/2007	15/06/2007
(B)			01/01/2008	
28	PAÍSES BAJOS	13/10/1994	01/01/1995	31/12/1994
(C)	PAÍSES BAJOS	31/12/2009	01/01/2010	29/12/2009
29	POLONIA	28/08/2002	01/01/2003	18/10/2002
30	PORTUGAL	09/01/2001	01/01/2002	03/04/2001
31	REINO UNIDO	15/12/1994	01/04/1994	15/03/1995
32	REP. CHECA	27/12/2002	01/01/2003	28/01/2003
33	REP. ESLOVACA	28/09/2007	01/01/2008	28/09/2007
34	RUMANIA	15/08/2001	01/01/2002	12/12/2001
35	RUSIA	02/04/2008	01/01/2009	20/05/2008
36	SINGAPUR	14/09/1995	01/01/1996	23/08/1996
37	SUECIA	18/12/1992	01/01/1993	10/02/1993
38	SUIZA	08/09/1994	01/01/1995	24/10/1994
39	SUDÁFRICA	22/07/2010	01/01/2011	21/07/2010

(A) El Convenio fue renegociado, se muestran las fechas de ambos convenios.

(B) No todos los conceptos entraron en vigor en la misma fecha.

(C) Modificaciones al Tratado.

Los Convenios para evitar la doble tributación antes mencionados comprenden el impuesto sobre la renta de nuestro país, el 1° de octubre de 2007 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la cual entró en vigor el 1° de enero de 2008, no obstante que a esa fecha muchos de los Tratados internacionales antes citados ya estaban en vigor, este gravamen ha quedado comprendido en todos ellos, excepto en el Convenio celebrado con los Estados Unidos de América, sin embargo, las autoridades competentes de dicho país han manifestado que permitirán el acreditamiento de este impuesto en su país en tanto realizan un estudio del mismo.

También resulta interesante mencionar que en los Convenios más recientes ya se menciona al impuesto empresarial a tasa única como uno de los impuestos expresamente comprendidos.

2.1.3. Interpretación de los Tratados.

Como se mencionó en el Capítulo anterior, existen diferentes mecanismos que permiten interpretar y consecuentemente aplicar las disposiciones contenidas en los Tratados internacionales, adicionalmente, los Convenios para evitar la doble tributación, contienen un artículo de definiciones generales y en otros artículos establecen conceptos que definen diferentes tipos de ingresos.

En términos generales, cuando un concepto no se encuentra definido en el Convenio, se debe acudir a la legislación interna de cada Estado contratante, y en los tratados más recientes, se señala que se debe atender a la legislación aplicable a los impuestos comprendidos por el Convenio, no obstante, se pueden presentar casos particulares que no necesariamente quedan plenamente comprendidos por algún concepto y casos en los cuales, al recurrir a la legislación interna de cada Estado, encontramos diferencias importantes que pueden derivar en una doble tributación.

Entre los conceptos más controvertidos pueden estar los de establecimiento permanente, regalías, intereses y dividendos.

La definición de establecimiento permanente es un concepto que a primera vista pudiera verse como un concepto claro, sin embargo, al analizar la operación de una unidad de negocio, podríamos encontrar que una empresa que actúa a través de un agente independiente y principalmente a través de una parte relacionada, cuenta con un establecimiento permanente en un país, no obstante que desde el punto de vista y del interés del país de residencia, el establecimiento permanente no se configura.

La naturaleza de las actividades que el agente independiente realiza en nombre y representación del residente en el extranjero, el alcance de los poderes que ejerce y otros factores pueden generar una discusión válida respecto de si el residente en el extranjero tiene o no un establecimiento permanente en el país de fuente.

Bajo un esquema de este tipo, es posible que el estado de fuente se encuentre interesado en gravar el ingreso atribuible al establecimiento permanente, en tanto que el país de residencia puede considerar que los ingresos de su contribuyente constituyen beneficios empresariales que sólo debieran gravarse en su país de residencia.

Otro caso que puede presentarse es el de las regalías, la opinión que pueden tener diferentes Estados respecto del tratamiento que se da al Software puede ser diverso, ya que hay Estados para los cuales sólo la licencia que a su vez permite la comercialización, es decir, la transferencia total de derechos, constituye una regalía en tanto que una transferencia parcial, como aquella que sólo da derecho al uso temporal del software constituye un beneficio empresarial, si bien este punto de vista es compartido por diversos países miembros de la OCDE, México no se adhirió al mismo, por tanto, al analizar los contratos de licencia de uso de software, se pueden presentar elementos de discusión que dificultan determinar si el pago por uso de software puede o no constituir una regalía y consecuentemente si existe o no el derecho en el país de fuente de efectuar una retención si el Tratado internacional así lo permite.

El caso de los intereses también puede presentar algunos conflictos, los Convenios para evitar la doble tributación contemplan definiciones de interés las

cuales pueden ser largas o cortas, una definición larga permite agrupar bajo este concepto además de los supuestos contemplados en el Convenio, aquellos incluidos en la legislación de cada país, por el contrario, la definición corta reduce el concepto a sólo los establecidos expresamente en el propio Convenio.

Cuando un Convenio establece una definición larga de interés, se puede generar un problema si un determinado tipo de interés es considerado por la legislación del otro Estado contratante como dividendo, con las implicaciones asociadas como es la no deducibilidad del mismo, esta situación claramente puede generar un fenómeno de doble tributación económica.

También hay casos en los que de manera directa los Convenios para evitar la doble tributación proponen el uso del Procedimiento de Acuerdo Mutuo para la solución de ciertas controversias, como puede ser el que genera la duda de la residencia para efectos fiscales de un contribuyente.

Por ejemplo, si bien en el caso de las personas físicas los convenios establecen una serie de reglas de desempate cuyo objetivo es determinar el país en el cual cierto individuo es residente para efectos fiscales, cuando estas reglas se agotan se considera como último recurso la participación de los Estados contratantes en un Proceso de Acuerdo Mutuo que resuelva el conflicto.

2.2. Artículo 25 de los Convenios para evitar la doble tributación.

Como se mencionó con anterioridad, los Convenios para evitar la doble tributación establecen entre sus disposiciones la posibilidad de que las autoridades competentes de los Estados contratantes lleguen a un acuerdo que solucione los problemas de doble tributación e interpretación que puedan afectar a los contribuyentes en la aplicación de las disposiciones contenidas en los propios convenios así como los derivados de actos de autoridad.

También se mencionó que los Convenios celebrados por México con diferentes países se celebraron con base en el modelo de convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, a

excepción del Convenio celebrado con los Estados Unidos de América, el cual se negoció con base en el modelo de dicho país.

En el caso del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, éste se enriquece por comentarios generales vertidos por dicho organismo y comentarios particulares emitidos por diversos países, éstos comentarios constituyen una valiosa herramienta para la interpretación de los Tratados celebrados con base en dicho modelo, de hecho la legislación de nuestro país les reconoce como herramienta de interpretación válida tales comentarios, situación que se refleja en la regla *I.2.1.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, la cual establece lo siguiente:*

“I.2.1.17. Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México.

Para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, se entenderá por el término "beneficios empresariales", a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF.”¹²

La última versión de estos comentarios corresponde a julio de 2010 y sólo se ha publicado en los idiomas oficiales de la Organización, es decir, en inglés y francés.

En los Modelos de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE), en el de la Organización de las Naciones Unidas (Modelo ONU) y en el de los Estados Unidos de América (Modelo EUA), el Procedimiento de Acuerdo Mutuo se contempla en el artículo 25, en el modelo de

¹² Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de junio de 2010.

México este procedimiento se establece en el artículo 24, ya que el modelo no contempla el artículo 22 "Patrimonio" que contienen los otros modelos.

Por cuanto hace a los Convenios para evitar la doble tributación que México tiene en vigor, a continuación se muestran los países con los que se firmaron, el artículo en el que se establece el Procedimiento de acuerdo mutuo y el nombre con el que se identifica al artículo:

NO.	PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	ENCABEZADO
1	Alemania	15/10/2009	25	Procedimiento de acuerdo mutuo
2	Australia	31/12/2003	24	Procedimiento de acuerdo mutuo
3	Austria	01/01/2005	24	Procedimiento amistoso
4	Barbados	16/01/2009	26	Procedimiento de acuerdo mutuo
5	Bélgica	01/02/1997	24	Procedimiento amistoso
6	Brasil	29/11/2006	25	Procedimiento amistoso
7	Canadá	01/04/2007	23	Procedimiento amistoso
8	Corea	13/02/1995	25	Procedimiento amistoso
9	Chile	12/11/1999	25	Procedimiento de acuerdo mutuo
10	China	01/03/2006	25	Procedimiento de acuerdo mutuo
11	Dinamarca	22/12/1997	26	Procedimiento amistoso
12	Ecuador	13/12/2000	24	Procedimiento amistoso
13	España	06/10/1994	25	Procedimiento amistoso

NO.	PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	ENCABEZADO
14	EUA	28/12/1993	26	Procedimiento amistoso
15	Finlandia	14/07/1998	24	Procedimiento de acuerdo mutuo
16	Francia	31/12/1992	23	Procedimiento amistoso
17	Grecia	07/12/2008	25	Procedimiento amistoso
18	India	01/02/2010	25	Procedimiento de acuerdo mutuo
19	Indonesia	28/10/2004	25	Procedimiento amistoso
20	Irlanda	31/12/1998	24	Procedimiento amistoso
21	Islandia	10/12/2008	23	Procedimiento de acuerdo mutuo
22	Israel	09/05/2000	26	Procedimiento amistoso
23	Italia	10/03/1995	24	Procedimiento amistoso
24	Japón	06/11/1995	24	
25	Luxemburgo	27/12/2001	25	Procedimiento amistoso
26	Noruega	23/01/1996	26	Procedimiento de acuerdo amistoso
27	Nueva Zelanda	16/06/2007	23	Procedimiento de acuerdo mutuo
28	Países bajos	13/10/1994	24	Procedimiento amistoso
29	Polonia	28/08/2002	25	Procedimiento amistoso
30	Portugal	09/01/2001	25	Procedimiento amistoso
31	Reino unido	15/12/1994	26	Procedimiento amistoso
32	Rep. Checa	27/12/2002	24	Procedimiento de acuerdo mutuo

NO.	PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	ENCABEZADO
33	Rep. Eslovaca	28/09/2007	23	Procedimiento de acuerdo mutuo
34	Rumania	15/08/2001	26	Procedimiento amistoso
35	Rusia	02/04/2008	24	Procedimiento de acuerdo mutuo
36	Singapur	14/09/1995	25	Procedimiento amistoso
37	Suecia	18/12/1992	24	Procedimiento amistoso
38	Suiza	08/09/1994	23	Procedimiento amistoso
39	Sudáfrica	22/07/2010	24	Procedimiento de acuerdo mutuo

Atendiendo al contenido de los diferentes Convenios en vigor, el Procedimiento de acuerdo mutuo se encuentra entre el Artículo 23 y el 26 atendiendo a cada caso, el título con el que se les identifica puede variar, sin embargo este recurso se encuentra contemplado en todos los Convenios para evitar la doble tributación.

El artículo que contempla el Procedimiento de acuerdo mutuo guarda también una estructura constante tanto en los modelos de Convenio para evitar la doble tributación como en los propios Tratados internacionales aunque se presentan algunas diferencias entre los mismos, a continuación analizaremos el contenido de dichos artículos.

2.2.1. Primer párrafo.

El Modelo de convenio para evitar la doble tributación de la OCDE establece en el primer párrafo del Artículo 25 del mismo lo siguiente:

1. Cuando una persona considere que las acciones de uno o ambos Estados Contratantes resultan o resultarán para él en una tribulación no de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, podrá, con

independencia de las soluciones ofrecidas por la ley doméstica de dichos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del cual es residente o, si su caso está bajo el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del cual es un nacional. Este caso deberá ser presentado dentro de los tres años desde la primera notificación de la acción que produzca la tributación no de acuerdo con las provisiones del Convenio.

La redacción del primer párrafo del artículo contempla los siguientes elementos:

- A) Derecho de asistencia.
- B) Tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio.
- C) Caso de no discriminación.
- D) Plazo para inconformarse, 3 años a partir de la notificación de la acción.
- E) Derechos de impugnación interna.

A) *Derecho de asistencia.* El párrafo en análisis en primera instancia establece el derecho de todo contribuyente de presentar su caso ante las autoridades competentes, esta solicitud surge de las acciones de uno o ambos estados, estas acciones pueden ser diversas y las podemos clasificar en acciones generales y acciones personales.

Las acciones personales pueden surgir de ejercicios de facultades de comprobación de las autoridades, resoluciones o cualquier otro acto de autoridad ejercida al contribuyente, incluso cuando estas no constituyan propiamente dicho una auditoría fiscal, siempre que el contribuyente sea sujeto a una tributación que no esté de acuerdo con el Convenio.

Las acciones generales pueden generarse con motivo de decretos, resoluciones misceláneas, etc., que puedan afectar a los contribuyentes, en este caso aún cuando estas acciones de la autoridad pueden afectar a más de un contribuyente, el

procedimiento de acuerdo mutuo establece que el mismo se genera a solicitud expresa del contribuyente, en este punto, si bien el artículo no lo establece, no resultaría improcedente que la solicitud la emita un contribuyente o un grupo de contribuyentes e incluso una organización que agrupe a un grupo de contribuyentes afectados siempre que les represente plenamente y actúe con el total consentimiento de sus representados.

Al mencionar el artículo que los contribuyentes pueden presentar su solicitud de apoyo cuando el contribuyente considere que los actos de autoridad resultan o resultarán en una tributación que no esté de acuerdo con el Convenio, entendemos que no es necesario que la afectación ya se haya presentado, sino que basta con la presunción del contribuyente respecto de que en algún momento puede ser afectado, sin embargo, se debe tener cuidado de que no se emplee este recurso de manera ilegítima a fin de evitar el rechazo de la solicitud correspondiente, ya que en este último caso, la presunción del contribuyente respecto de una posible afectación debiera estar sustentada en situaciones concretas.

Un ejemplo de casos concretos en los que un contribuyente de manera válida puede ser sujeto a un problema de doble tributación, es el caso en el que una autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación considere que la autoridad puede aplicar ajustes a sus valores de contraprestación aplicados en sus operaciones celebradas con partes relacionadas, en este supuesto si bien no se ha determinado de manera definitiva un ajuste que le genere un crédito fiscal por parte de la autoridad revisora, es un hecho inminente que el contribuyente está siendo sujeto a facultades de comprobación y que el objeto de revisión de la autoridad son sus operaciones con partes relacionadas.

B) Tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio. El párrafo objeto de estudio, señala que el Procedimiento de Acuerdo Mutuo constituye un recurso que pueden ejercer los contribuyentes que consideren que están o pueden ser sujetos a una tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio, esta

situación pudiera entenderse como un caso de doble tributación, sin embargo, el término es mucho más amplio que esto.

Como mencionamos con anterioridad, un Convenio para evitar la doble tributación tiene entre sus objetivos el de la asignación de recaudación entre los Estados contratantes, por tanto, considerando que los Estados pueden contar con medidas en su legislación interna que también eviten o mitiguen la doble tributación, si un contribuyente que obtiene ingresos de fuente de riqueza ubicada en el otro Estado contratante es sujeto a una tributación superior a la permitida por el Convenio, es posible que el mismo al recibir un crédito fiscal en el Estado en el que es residente, no sea sujeto de una doble tributación, sin embargo, no por ello ha dejado de ser sujeto a una tributación que no está de acuerdo con las disposiciones del Convenio.

En este punto debemos recordar que la Ley del Impuesto sobre la renta establece en su artículo 6 la posibilidad de los residentes en México de acreditar contra el impuesto que deban pagar en nuestro país el impuesto que hayan pagado en el extranjero con motivo de la obtención de ingresos de fuente de riqueza ubicada fuera de nuestro territorio que esté gravada por el impuesto sobre la renta, sin embargo, el mismo artículo señala como una limitante que el impuesto que se acredite no sea superior al permitido por los Convenios para evitar la doble tributación, a menos que se haya agotado el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

Esta situación se replica en el impuesto empresarial a tasa única, ya que el impuesto acreditable determinado en términos del Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta también se considera impuesto sobre la renta propio acreditable.

Por consecuencia, cuando un residente en México sea sujeto a una tributación que no esté de acuerdo con las disposiciones del Convenio, de no agotar el procedimiento de Acuerdo Mutuo, generalmente quedará sujeto a un fenómeno de doble tributación.

C) Caso de no discriminación. El primer párrafo del artículo que se analiza señala que las personas que soliciten el inicio de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo

podrán hacerlo ante la autoridad competente del Estado contratante del cual son residentes o, si su caso está bajo el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado contratante del cual es un nacional.

Este supuesto nos lleva a observar que este derecho se otorga a favor de quienes cumplan con el requisito de ser considerados como residentes para efectos fiscales de cualquiera de los dos Estados, así como para quienes no tengan la categoría de residentes pero que sin embargo sean nacionales de cualquiera de los Estados contratantes.

El Artículo 4 de los Convenios para evitar la doble tributación establece los requisitos con los que deben cumplir personas físicas y morales para ser considerados como residentes para efectos fiscales de los Estados contratantes en términos de los Convenios.

Por su parte, el Artículo 3 de los propios Convenios, define el término “nacional”, si bien no todos los Convenios firmados por México contienen esta definición, la gran mayoría coinciden en señalar que nacional será la persona física que cumpla con tal calidad en términos de la legislación doméstica, o en su caso la persona moral que haya sido constituida conforme a las leyes de los Estados contratantes.

El motivo por el cual en muchos de los convenios se otorga este beneficio a los nacionales y no solo a los residentes, tiene su origen en la intención de los Estados contratantes de evitar la discriminación. Con esta medida se busca que nacionales y residentes de un Estado contratante, así como quienes celebran operaciones con dichas personas, no sean objeto de cargas fiscales superiores por tener tal calidad en el otro Estado contratante.

El modelo de los Estados Unidos de América limita este beneficio a los residentes, consecuentemente el Tratado firmado con dicho país no permite el beneficio del Procedimiento de Acuerdo Mutuo a los nacionales, de igual forma, los Convenios firmados con Australia, Brasil, Canadá, Ecuador, Francia, Irlanda, Italia, Reino Unido, Rusia y Suiza limitan este beneficio en el mismo sentido.

D) Plazo para inconformarse, 3 años a partir de la notificación de la acción. El modelo OCDE establece como requisito para que los contribuyentes puedan acceder al beneficio del procedimiento de acuerdo mutuo, que la solicitud sea presentada dentro de un plazo de 3 años contados a partir de la notificación de la acción que dio origen al conflicto.

Como comentamos con anterioridad, las acciones que pueden dar origen a una tributación que no esté de acuerdo con las disposiciones del Convenio, pueden ser particulares o generales, en este sentido, se debe tener cuidado respecto de lo que se considera como la “primer acción”.

En un acto particular, como puede ser un ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad puede efectuar la notificación de diferentes actos, que van desde la notificación del inicio de facultades de comprobación hasta la notificación de la resolución definitiva.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece las facultades de comprobación con las que cuenta la autoridad, de las mismas, sólo la revisión de la contabilidad y la visita domiciliaria¹³ constituyen facultades mediante las cuales la autoridad pudiera aplicar al contribuyente una tributación que no esté de acuerdo con las disposiciones del Convenio.

En este sentido, son diversos los conceptos que puede revisar la autoridad, sin embargo, si desde el inicio de la revisión de que se trate la autoridad hace del conocimiento del contribuyente como parte de los objetos de la revisión, el de pagos al extranjero, acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, los valores de contraprestación de las operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero o cualquier otro concepto internacional, resulta evidente que la propia notificación del inicio del ejercicio de facultades de comprobación constituiría el primer acto que se notifica y que puede producir una tributación que no esté de acuerdo con el Convenio.

¹³ Fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

El plazo para la conclusión del ejercicio de facultades de comprobación tanto en el caso de la revisión de la contabilidad como en la visita domiciliaria, es de doce meses contados a partir del inicio de facultades de comprobación, en el caso de los contribuyentes que integran el sistema financiero y de contribuyentes que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal contemplado por la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo es de dieciocho meses (año y medio), y en el caso de que el objeto de la revisión sea en materia de precios de transferencia el plazo es de dos años.

Los plazos para la conclusión de la revisión son menores a los tres años que el Convenio establece como plazo para que el contribuyente notifique su intención de solicitar el inicio del procedimiento de acuerdo mutuo, por lo que es muy posible que antes de los tres años que se señalan como plazo, el contribuyente cuente con una resolución definitiva que le genere de manera definitiva una tributación que no esté de acuerdo con las disposiciones del Convenio.

Otra acción particular que puede generar al contribuyente una tributación que no esté de acuerdo con las disposiciones del Convenio, puede ser la derivada de una consulta planteada por el contribuyente, como por ejemplo, cuando un contribuyente requiere a la autoridad su opinión respecto de si las actividades de un residente en el extranjero genera o no un Establecimiento Permanente, los casos que tienen por objeto determinar la residencia para efectos fiscales de una persona física o moral, así como las relacionadas con la metodología aplicada en materia de precios de transferencia, entre otras.

De acuerdo con el Artículo 37 del Código fiscal de la Federación, la autoridad cuenta con un plazo general de tres meses para dar respuesta a las consultas planteadas por los contribuyentes, y con un plazo de ocho meses en el caso de consultas relacionadas con la materia de precios de transferencia, asimismo, señala que de no tener una respuesta de la autoridad, el contribuyente puede considerar que la autoridad respondió negativamente a su solicitud (negativa ficta).

Considerando que la negativa ficta es una opción para el contribuyente, es común que con el interés de obtener una resolución favorable, los contribuyentes retrasen su derecho a ejercer esta opción.

En este sentido, el primer acto que se notifica al contribuyente y que puede producir una tributación adversa al contribuyente, puede ser la resolución que se emita en respuesta a la consulta, y en el caso de la negativa ficta, la misma puede considerarse como la notificación de una resolución negativa.

Por tanto, ya sea que la autoridad ofrezca una respuesta en el plazo establecido o que el contribuyente opte por considerar la negativa fiscal a su solicitud, el plazo generalmente iniciará al término del procedimiento y por tanto también es menor al considerado por el Convenio.

Por cuanto a las acciones generales, estas se hacen del conocimiento de los contribuyentes mediante la publicación de Decretos y Resoluciones a través de medios de difusión como es el Diario Oficial de la Federación, estas publicaciones no debieran ser consideradas como notificaciones generales para efectos del plazo establecido en el Convenio, ya que en su caso, el Capítulo II del Título V del Código Fiscal de la Federación contiene diversas disposiciones relativas a las formalidades con las que deben cumplir las notificaciones.

El plazo de tres años contenido en el Modelo OCDE también se encuentra contemplado en el Modelo de la ONU, sin embargo, este plazo no se menciona ni en el Modelo de los Estados Unidos ni en el modelo de México.

Si bien ningún modelo establece un plazo diferente del antes mencionado, en diversos convenios firmados por México, en el segundo párrafo del artículo correspondiente al Procedimiento de Acuerdo Mutuo se establece un plazo adicional para que el procedimiento pueda proceder, este es un plazo para la notificación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante.

Es decir, si un Estado A recibe una solicitud para el inicio de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, se establece un plazo para que este primer estado notifique del caso al Estado B.

A continuación se muestra una tabla que contiene el plazo previsto para que el contribuyente presente su solicitud ante la autoridad competente y el plazo en el cual se deberá notificar del caso a la autoridad competente del otro Estado.

No.	PAÍS	Plazo para que el contribuyente presente su solicitud	Plazo para notificar al otro Estado
		(años)	(años)
1	ALEMANIA	3	N/A
2	AUSTRALIA	3	4.5
3	AUSTRIA	N/A	4.5
4	BARBADOS	3	4.5
5	BÉLGICA	3	N/A
6	BRASIL	N/A	N/A
7	CANADÁ	3	N/A
8	COREA	N/A	4.5
9	CHILE	N/A	N/A
10	CHINA	3	4.5
11	DINAMARCA	N/A	3
12	ECUADOR	2	N/A
13	ESPAÑA	3	N/A

No.	PAÍS	Plazo para que el contribuyente presente su solicitud	Plazo para notificar al otro Estado
		(años)	(años)
14	EUA	N/A	4.5
15	FINLANDIA	3	4.5
16	FRANCIA	2	N/A
17	GRECIA	3	N/A
18	INDIA	3	3
19	INDONESIA	3	3
20	IRLANDA	N/A	N/A
21	ISLANDIA	3	4.5
22	ISRAEL	3	N/A
23	ITALIA	2	N/A
24	JAPÓN	3	N/A
25	LUXEMBURGO	3	N/A
26	NORUEGA	3	4.5
27	NUEVA ZELANDA	4	4.5
28	PAÍSES BAJOS	3	N/A
29	POLONIA	N/A	4.5
30	PORTUGAL	3	N/A
31	REINO UNIDO	N/A	N/A

No.	PAÍS	Plazo para que el contribuyente presente su solicitud	Plazo para notificar al otro Estado
		(años)	(años)
32	REP. CHECA	4	4.5
33	REP. ESLOVACA	3	N/A
34	RUMANIA	3	N/A
35	RUSIA	N/A	N/A
36	SINGAPUR	N/A	4.5
37	SUECIA	4.5	N/A
38	SUIZA	2	N/A
39	SUDÁFRICA	3	4.5

Como se puede observar, en algunos casos no se establecen plazos, ni para la presentación de la solicitud ni para la notificación del caso al otro Estado contratante.

Cabe mencionar que en el caso del Convenio firmado con Australia, el plazo de cuatro años y medio correspondiente a la notificación del caso, sólo es aplicable para México, ya que en el caso de Australia este plazo queda abierto.

E) Derechos de impugnación interna. El artículo objeto de análisis establece que el Procedimiento de Acuerdo Mutuo puede ejercitarse con independencia de los recursos contemplados por la Ley doméstica de cada Estado contratante. Es decir, el mecanismo de Acuerdo Mutuo constituye un mecanismo por el cual las autoridades competentes buscan llegar a un acuerdo que elimine la tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio, esto con independencia de los derechos de impugnación con los que cuenta el contribuyente en términos de la legislación aplicable en cada Estado.

Cada Estado puede establecer en su legislación interna los medios de defensa con los que cuentan los contribuyentes en materia fiscal, la aplicación de la misma en relación con los procedimientos internacionales puede ser variada, ya que algunos Estados pudieran dar prioridad a las resoluciones obtenidas mediante un procedimiento de acuerdo mutuo por encima de las resoluciones que pudieran tomar sus tribunales en tanto que otros Estados estarían imposibilitados para aplicar las resoluciones alcanzadas mediante la aplicación de un procedimiento mutuo si las mismas resultan contrarias a las resoluciones judiciales que sobre el mismo tema hayan emitido sus tribunales.

En el caso de nuestro país, los principales recursos con los que cuentan los contribuyentes son el recurso de revocación¹⁴ y el juicio de nulidad¹⁵, otro recurso con el que se cuenta es con el del juicio de Amparo, sin embargo éste versa sobre temas constitucionales que difícilmente podrían ser sometidos a un Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

En el caso de ambos recursos, la legislación aplicable a los mismos establece que los mismos no serán procedentes contra resoluciones emitidas por autoridades administrativas en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El último párrafo del artículo 125 del Código Fiscal de la Federación establece que los procedimientos de resolución de controversias previstos en los Tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por el propio Código. Asimismo, señala que los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las

¹⁴ Regulado en el Código Fiscal de la Federación.

¹⁵ Regulado por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Esta disposición si bien reitera el derecho que tienen los contribuyentes de acudir a los Procedimientos de Acuerdo Mutuo contemplados por los Tratados internacionales, al establecer su improcedencia contra las resoluciones que ponen fin a dichos recursos, pudieran estar otorgando mayor jerarquía a disposiciones de ley doméstica.

En este sentido, considerando que como ya se analizó en el capítulo anterior, los Tratados internacionales se encuentran jerárquicamente por encima de las leyes, esta disposición sería improcedente, de hecho el propio Código Fiscal de la Federación establece en su primer artículo que las disposiciones del mismo se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los Tratados internacionales, inclusive, recordemos que en términos de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, ningún Estado puede invocar su derecho interno para no cumplir con las disposiciones de un Tratado, luego entonces, esta disposición no podría en forma alguna limitar los derechos de los contribuyentes.

Esta característica del artículo se contempla en todos los modelos y en todos los Convenios internacionales vigentes firmados por México. Es de resaltar el Convenio firmado con la República Italiana, el cual en el protocolo establece lo siguiente:

“8. En lo concerniente al párrafo 1 del Artículo 24, la expresión «con independencia de los recursos previstos por el derecho interno» significa que la iniciación del procedimiento de mutuo acuerdo no es opcional en atención a lo previsto por el procedimiento contencioso nacional, sino que, en todo caso, deben agotarse los recursos previstos en los casos en que el conflicto se haya originado por una imposición en Italia que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio.”

En este caso, el gobierno de la República Italiana establece que el Procedimiento de Acuerdo Mutuo constituye un último recurso aplicable con posterioridad a los recursos contemplados por su legislación doméstica, esta disposición resulta

controvertible considerando que el primer párrafo del Artículo 24 del Convenio establece un plazo de dos años para poder obtener el beneficio de dicho recurso, por tanto, el procedimiento contencioso tendría que concluir con anterioridad al término de dos años para que el contribuyente no pierda este derecho.

2.2.2. Segundo párrafo.

El artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE establece en su segundo párrafo lo siguiente:

2. La autoridad competente deberá esforzarse, si la objeción pareciera estar justificada y si por sí misma no está en posibilidades de llegar a una solución satisfactoria, de resolver el caso por acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con el fin de evitar la tributación la cual está no de acuerdo con el Convenio. Cualquier acuerdo alcanzado deberá ser implementado no obstante cualquier límite de tiempo en la ley doméstica del Estado Contratante.

Del análisis al segundo párrafo del artículo, se desprenden los siguientes elementos:

- A) La autoridad debe considerar justificada la objeción.
- B) Orden de aplicación.
- C) Plazo para la aplicación de los acuerdos.

A) *La autoridad debe considerar justificada la objeción.* Este elemento constituye un filtro para la presentación de solicitudes de inicio de Procedimiento de Acuerdo Mutuo, si bien son múltiples los problemas de derecho internacional público a los que pueden enfrentarse los gobernados de los Estados contratantes, el objeto del Procedimiento de Acuerdo Mutuo es el de atender casos de tributación que no estén de acuerdo con las disposiciones del propio Convenio y en su caso, problemáticas de discriminación.

Por tanto, cuando un contribuyente acude a la autoridad competente de la que es residente o nacional para solicitar el inicio de este recurso debiera señalar e incluir en su escrito los elementos que justifican su solicitud, es decir, los elementos de hecho y de derecho que le ocasionan una tributación que no esté de acuerdo con las disposiciones contenidas en el Convenio aplicable.

Se mencionó con anterioridad que en algunos casos, los contribuyentes pueden solicitar la asistencia de las autoridades inclusive cuando cuenten con elementos que les hagan considerar que pueden ser sujetos de una tributación que no sea conforme al Convenio, inclusive cuando la tributación aún no se haya presentado, en tal caso el contribuyente no se exime de aportar estos elementos, a fin de que la autoridad pueda considerar que el caso es justificable.

Entre los elementos que un contribuyente pudiera aportar para soportar su solicitud pudiéramos encontrar documentación notificada al contribuyente, declaraciones, constancias de pago, comunicados de la autoridad, resoluciones, etc., sin duda cualquier elemento que acredite la justificación de la solicitud será de utilidad para que las autoridades puedan asistir al contribuyente.

Esta disposición se encuentra contenida en todos los modelos y los Convenios para evitar la doble tributación que nuestro país tiene en vigor.

B) Orden de aplicación. El segundo párrafo del artículo establece que en primera instancia, las autoridades competentes de los Estados contratantes deben buscar una solución unilateral al conflicto, es decir, una solución mediante la aplicación de las disposiciones contenidas en su legislación doméstica.

Una vez justificada la solicitud del contribuyente y como parte de las medidas que de manera unilateral un Estado puede tomar para resolver un caso en el que un contribuyente se encuentre gravado no de acuerdo con las disposiciones del Convenio, pueden ser las de permitir en casos particulares el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero o la aceptación de ajustes derivados de

revisiones efectuadas por las autoridades competentes del otro Estado contratante con motivo de revisiones en materia de precios de transferencia.

De no contar con elementos que permitan llegar a una solución, las autoridades competentes estarán obligadas a iniciar el Procedimiento de Acuerdo Mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante. Todos los Convenios para evitar la doble tributación, vigentes, firmados por México establecen este orden para el inicio del procedimiento.

C) Plazo para la aplicación de los acuerdos. Una vez alcanzado un acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, el modelo establece que el mismo deberá ser implementado sin importar los límites de tiempo que señale la ley doméstica, como pudieran ser plazos de caducidad y prescripción.

Los acuerdos que pudieran ser alcanzados por las autoridades llevarán entre otras vertientes, a evitar problemas de doble tributación, a asignar el impuesto causado entre los Estados, a evitar problemas de discriminación u otras. Con esta base, los contribuyentes que incurran en un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, como resultado del mismo, pudieran recibir en un Estado el beneficio de un reembolso o un crédito fiscal, al tiempo que en el otro Estado pudiera tener la obligación de efectuar un pago de impuestos o la simple negación de sus solicitudes de devolución o compensación.

Este tipo de resoluciones puede afectar a más de un contribuyente como es en el caso de la doble tributación económica, en la que dos partes relacionadas tendrían efectos en sus respectivos Estados de residencia.

El plazo para la aplicación de los acuerdos alcanzados mediante este recurso implica el término en el cual un contribuyente pudiera tener el beneficio de un saldo a favor o a cargo o la facultad que tenga la autoridad competente para realizar el reembolso o hacer efectivo el cobro del impuesto adeudado.

En este caso el Modelo de México establece un plazo de 5 años para la implementación de los acuerdos alcanzados mediante un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, de hecho es el único de los modelos analizados que establece un plazo.

Por cuanto hace a los Convenios en vigor firmados por México, no se contemplo un plazo para la aplicación de estas resoluciones en los Tratados firmados con Bélgica, Brasil, Ecuador, España, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia y Suiza.

Se establece un plazo de diez años con Alemania y Noruega; el mismo plazo de diez años pero con posibilidades de ampliar el mismo en el caso de que la legislación interna lo permita se contrató con Australia, Austria, Barbados, Corea, China, Dinamarca, Estados Unidos de América, Finlandia, India, Islandia, Israel, Polonia, República Checa, Singapur y Sudáfrica; en los Tratados firmados con Australia y Nueva Zelanda, se estableció un plazo de 10 años con posibilidad de ampliación cuando la legislación lo permita para el caso de México y para el caso de Australia y Nueva Zelanda no hay plazo. Para el caso del Convenio firmado con Rusia, el plazo es de ocho años. El plazo señalado en estos Convenios empieza a contar a partir de la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración de impuestos correspondiente, lo que suceda con posterioridad.

En los Convenios celebrados con Chile, Indonesia y República Eslovaca se señala que el plazo será acorde con lo que establezca la legislación interna de cada Estado contratante.

En este sentido, considerando que los efectos de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo se pueden traducir en un saldo a favor o a cargo del contribuyente, conviene mencionar que de tratarse de un saldo a favor, este saldo es susceptible de devolución o compensación, al respecto, el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación señala que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, por su parte, el Artículo 23 del mismo ordenamiento señala que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas; en este sentido, el

artículo 146 del mismo Código, establece que los créditos fiscales prescriben en un plazo de 5 años, este término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. En consecuencia, el término conforme a nuestra legislación es de cinco años contados a partir de la exigibilidad del crédito o del saldo a favor, según sea el caso.

El propio Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 del mismo Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción Cabe señalar que en términos del mismo artículo 144 del Código Fiscal de la Federación este plazo se suspende cuando se garantice el interés fiscal, y que el plazo para aplicar la garantía en el caso de que se solicite el inicio de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo será de cinco meses contados a partir de que se interponga el recurso.

El Convenio firmado con Canadá incluye un tercer párrafo para efectos de determinar el plazo para la aplicación de las resoluciones alcanzadas mediante un Procedimiento de Acuerdo Mutuo en los siguientes términos:

“3. Un Estado Contratante no aumentará la base impositiva de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia.”

Este convenio contiene un límite de aplicación de las resoluciones alcanzadas mediante el Procedimiento de Acuerdo Muto específico para casos de doble tributación, sin embargo, como se ha venido comentando, este procedimiento no sólo es aplicable para casos de doble tributación sino también para casos como los de discriminación, interpretación del propio Convenio y otros, para los cuales, se

establece un plazo de cinco años. También es de resaltar la excepción para los casos de fraude, culpa o negligencia, en los cuales no se establece plazo alguno.

El Convenio celebrado con Japón señala en primer término dentro del segundo párrafo del artículo que el plazo será conforme lo que disponga la legislación doméstica, sin embargo en el protocolo del artículo correspondiente se establece lo siguiente:

“20. En relación con el párrafo 2 del Artículo 24 del Convenio, se entiende que, en el caso de México, las disposiciones de dicho párrafo no serán interpretadas en el sentido de imponer a México la obligación de instrumentar sobre un residente de México cualquier acuerdo alcanzado después de diez años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración de dicho residente, lo que ocurra posteriormente.”

Esta disposición establece en el Tratado firmado con Japón un término para que las autoridades de nuestro país no puedan implementar los acuerdos alcanzados en el procedimiento en un plazo superior a diez años, sin embargo, para el caso de Japón esto nuevamente queda en términos de la legislación aplicable al mismo.

En el Convenio celebrado con Luxemburgo se señala un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que expira la prescripción prevista por el derecho interno del Estado contratante que recibe la solicitud del Estado que recibe la solicitud del contribuyente en primera instancia. Es decir, si un Estado A recibe una solicitud para el inicio de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, el plazo para aplicar los acuerdos alcanzados vence en un término de cinco años contados a partir de que expire la prescripción prevista por el derecho interno del Estado B.

De manera excepcional se puede mencionar que el Modelo de Convenio de los Estados Unidos de América establece que los procedimientos tendientes al cobro de créditos fiscales deberán suspenderse durante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, situación que no se materializa en el texto del Convenio firmado con dicho país.

Por otra parte, el Convenio celebrado con Finlandia señala que en el caso de que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo, los impuestos se aplicarán, y la devolución o acreditamiento de impuestos se permitirán por los Estados Contratantes, de conformidad con dicho acuerdo, esto es, puntualiza la obligación de los Estados contratantes de aplicar las resoluciones alcanzadas.

2.2.3. Tercer párrafo.

El tercer párrafo del artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE establece lo siguiente:

3. Las autoridades competentes del Estado Contratante deberán esforzarse por resolver por acuerdo mutuo cualquier dificultad o duda que surja de la interpretación o aplicación del Convenio. Estos deberán ponerse de acuerdo para la eliminación de la doble tributación en casos no previstos en el Convenio.

Del análisis a este párrafo se desprenden los siguientes puntos:

A) Posibilidad de resolver mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo dificultades o dudas por interpretación o aplicación del Convenio.

B) Posibilidad de negociar para eliminar la doble tributación en casos no previstos por el Convenio.

A) Posibilidad de resolver mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo dificultades o dudas por interpretación o aplicación del Convenio. Como se mencionó con anterioridad, parte del objetivo del Procedimiento de Acuerdo Mutuo contenido en los Convenios para evitar la doble tributación es la de aclarar dudas que puedan surgir en la interpretación o aplicación de los propios Convenios.

Este tipo de consultas pueden surgir aún cuando un contribuyente no esté siendo objeto de una tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio, ya que la amplitud del párrafo permite la presentación de consultas que permitan precisar detalles sobre la forma en que se debe aplicar una disposición del Convenio.

Uno de los aspectos más importantes al analizar esta disposición, radica en que si bien por virtud del Convenio las autoridades competentes de los Estados contratantes están obligadas a buscar una solución a las controversias que originan la puesta en marcha de este procedimiento, estas autoridades no están obligadas a llegar a un acuerdo.

Cuando esto suceda, las autoridades de manera unilateral pueden buscar mecanismos que al menos mitiguen la doble tributación a la que pudieran ser sujetos sus residentes o nacionales, sin embargo, pueden presentarse casos en que el contribuyente tenga que asumir una tributación que no esté de acuerdo con las disposiciones del propio Convenio.

Recordemos que el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero hasta el límite contemplado en los Convenios para evitar la doble tributación, es decir, si a un residente en México se le aplica una tasa de retención superior a la establecida en el Convenio, éste sólo podrá acreditar el impuesto hasta el monto que resulte de aplicar la tasa contenida en el Convenio, sin embargo, el propio artículo 6 antes citado establece que los residentes en México podrán acreditar un monto superior si agotan el Procedimiento de Acuerdo Mutuo establecido en el Convenio.

Si bien esta medida mitiga los efectos negativos que se pueden generar cuando un residente en México que obtiene ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero es objeto de una tasa de retención superior a la permitida por un Convenio para evitar la doble tributación una vez agotado el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, no se contemplan medidas que mitiguen los efectos negativos que pudiera generar un ajuste exigido por otro Estado a los valores de contraprestación empleados en las operaciones celebradas por residentes en México en sus operaciones con partes relacionadas.

Un buen ejemplo de Procedimiento de Acuerdo Mutuo celebrado por las autoridades competentes de nuestro país, es el alcanzado el 22 de diciembre de

2005, en el cual las autoridades competentes de México y de los Estados Unidos llegaron a un acuerdo amistoso, mismo que dejó sin efectos un acuerdo amistoso previo suscrito el 26 de agosto del mismo año, difundido a través de la publicación denominada Announcement 2005-72, I.R.B. 2005-41, de acuerdo con la propia autoridad de nuestro país, para brindar mayor claridad.

Conforme al acuerdo alcanzado, los casos en que las entidades consideradas fiscalmente transparentes tienen derecho a los beneficios contenidos en el Convenio para evitar la doble tributación firmado entre México y los Estados Unidos de América. Mediante el Convenio de referencia, también se aclara el procedimiento para invocar los beneficios del propio Convenio.

Este acuerdo se celebró conforme a lo previsto por el párrafo 3 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso) del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto sobre la Renta y su Protocolo y versó específicamente sobre el párrafo 1 del artículo 4 del Convenio y 2 (b) de su Protocolo.

Cabe señalar que la posibilidad que tienen los Estados de alcanzar acuerdos para la interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación, se encuentra contenida en todos los modelos analizados y en todos los Convenios para evitar la doble tributación vigentes firmados por México.

En el caso del Convenio celebrado con Chile, la disposición establece que en los casos de la determinación de la residencia para efectos fiscales de personas físicas, una vez agotadas las reglas de desempate, las autoridades competentes de los Estados contratantes sí están obligadas a llegar a una resolución.

Los Convenios celebrados con España y Francia puntualizan la obligación de los Estados de esforzarse por alcanzar acuerdos en casos de precios de transferencia, sin embargo, esto no representa una obligación para las autoridades competentes de los Estados contratantes de llegar a un acuerdo.

El Convenio celebrado con Indonesia señala que a fin de alcanzar acuerdos en materia de interpretación y aplicación del propio Convenio, se deberán tomar en cuenta el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Capital, los lineamientos generales, y las decisiones y recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) con relación a asuntos fiscales. Esto es, si bien en nuestra legislación se reconoce la validez de los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE para la interpretación de los Convenios para evitar la doble tributación, esta disposición pareciera también dar validez a otros documentos que dicho organismo internacional pudiera emitir.

B) Posibilidad de negociar para eliminar la doble tributación en casos no previstos por el Convenio. Esta parte del párrafo abre la posibilidad para que los contribuyentes puedan poner sobre la mesa casos particulares que sin estar contemplados por el convenio generen doble tributación.

Esta medida no constituye una puerta abierta para cualquier tipo de discusión, los temas a tratar mediante este proceso tendrían que ser respecto de los impuestos contemplados por el convenio, y en casos que generen doble tributación.

Si bien todos los modelos analizados prevén esta posibilidad, la misma únicamente se encuentra prevista en los Convenios firmados con Alemania, Australia, Corea, Dinamarca, Estados Unidos de América, Finlandia, India, Indonesia, Islandia, Israel Luxemburgo, Nueva Zelanda, Polonia, República Checa, República Eslovaca, Rumania y Sudáfrica.

El Modelo de Convenio de los Estados Unidos de América establece los siguientes casos específicos que pueden tratarse conforme a esta disposición:

- a) La misma atribución del ingreso, deducciones, créditos o desgravaciones de una empresa de un Estado Contratante a su establecimiento permanente en el otro Estado Contratante;
- b) A la misma asignación de ingreso, deducción, crédito o desgravaciones entre personas;

- c) A la solución de la aplicación en conflicto del Convenio, incluyendo conflictos relacionados con:
- i. La caracterización de conceptos específicos de ingreso;
 - ii. La caracterización de personas;
 - iii. La aplicación de reglas de origen con relación a conceptos particulares de ingreso;
 - iv. El significado de cualquier término utilizado en el Convenio;
 - v. La vigencia de conceptos específicos de ingreso;
- d) Para acuerdos de precios anticipados; y
- e) Para la aplicación de las disposiciones de ley doméstica relativa a sanciones, multas, y recargos de manera consistente con los fines del Convenio.

Estos ejemplos contenidos en el Modelo de los Estados Unidos muestran los casos que con mayor frecuencia se llegan a tratar en un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, con excepción del último de los incisos, el resto son temas contenidos en el propio Convenio, el resto si bien son conceptos no contenidos en el Convenio como son las sanciones aplicables, también se limita su aplicación a situaciones consistentes con el Convenio.

El Convenio firmado con Bélgica, correspondiente al “Procedimiento Amistoso” contiene un cuarto párrafo del Artículo 24 el cual establece lo siguiente:

“4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden ponerse de acuerdo respecto a las medidas administrativas necesarias para ejecutar las disposiciones del Convenio y principalmente respecto de las pruebas que deban suministrar los residentes de cada Estado Contratante para beneficiarse en el otro Estado de las exenciones o reducciones de los impuestos previstas en el presente Convenio.”

De la redacción de este párrafo, se puede concluir que esta disposición no necesariamente se puede presentar en respuesta a la promoción de un contribuyente sobre un caso particular y concreto sino también en temas de aplicación común.

2.2.4. Cuarto párrafo.

El cuarto párrafo del Modelo Convenio de la OCDE establece lo siguiente:

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se podrán comunicar entre sí directamente, incluyendo a través de una comisión conjunta compuesta por ellos mismos o sus representantes, a fin de alcanzar un acuerdo en el sentido de los párrafos precedentes.

Los elementos de esta disposición son los siguientes:

A) Posibilidad de comunicación directa.

B) Posibilidad de integrar una comisión conjunta.

A) Posibilidad de comunicación directa. Esta disposición permite que las autoridades competentes de los estados se comuniquen sin la necesidad de canales diplomáticos, situación que permite agilizar el proceso de negociación durante la puesta en marcha de este tipo de recursos.

Para estos efectos, los diferentes Estados pueden acordar los mecanismos a través de los cuales se efectuará esta comunicación, la cual puede ser verbal (presencial o por otros medios), por escrito mediante oficios, por correo electrónico, etc.

Esta disposición también se encuentra contenida en el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas, sin embargo, los otros modelos analizados no contienen esta disposición.

No obstante lo anterior, todos los Convenios firmados por México prevén esta posibilidad de comunicación directa entre autoridades.

Cabe señalar que en el Convenio firmado con Canadá, esta disposición se encuentra contenida en el tercer párrafo del Artículo 23 “Procedimiento amistoso” del mismo.

B) Posibilidad de integrar una comisión conjunta. Sin constituir un procedimiento arbitral, esta disposición permite que representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes integren una comisión encargada del estudio del caso que les permita alcanzar un acuerdo.

De manera práctica, las autoridades de los Estados, pueden integrar equipos que de manera constante atiendan temas que de manera recurrente se puedan presentar, tal es el caso de los remas relacionados con la atribución de ingresos a Establecimientos Permanentes y de ajustes en materia de Precios de Transferencia.

El modelo de las Naciones Unidas establece adicionalmente que las autoridades competentes, mediante consultas, desarrollarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas bilaterales apropiadas para la implementación del procedimiento de acuerdo mutuo previsto por este artículo; adicionalmente, señala que una autoridad competente puede desarrollar procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiadas para facilitar las acciones bilaterales antes mencionadas, y la implementación del procedimiento de acuerdo mutuo.

El modelo de los Estados Unidos de América establece que las autoridades competentes pueden también acordar incrementar en un monto específico en dólares montos citados en el Convenio para reflejar desarrollos económicos o monetarios, disposición que dista totalmente del sentido que el cuarto párrafo guarda en el resto de los modelos, incluso del propio Convenio celebrado entre México y dicho país.

El modelo de México en el párrafo que se comenta establece la posibilidad de llevar asuntos de difícil solución ante paneles arbitrales con el consentimiento del otro Estado contratante y siempre que el contribuyente manifieste por escrito su conformidad con la aceptación de los acuerdos a los que se llegue mediante el procedimiento arbitral.

Más adelante se analizará de manera más detallada este procedimiento así como el mecanismo que establecen algunos Tratados firmados por México que permiten la aplicación de este mecanismo.

De manera práctica, se establece la posibilidad de integrar equipos de trabajo e intercambios orales entre autoridades en los Convenios para evitar la doble tributación en vigor, firmados con Alemania, Austria, Corea, China, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Islandia, Israel, Italia, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Portugal, Singapur y Suiza.

En los Convenios firmados con Irlanda, Reino Unido y Suecia, se establece que los Estados contratantes pueden establecer los mecanismos que mejor consideren para el desarrollo de los Procedimientos de Acuerdo que se celebren. En el caso del Convenio firmado con España también se establece la posibilidad de que los mecanismos necesarios para la implementación de este recurso se emitan de manera unilateral.

2.2.5. Quinto párrafo.

El último párrafo del Artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE establece la posibilidad de que los Estados contratantes se involucren en un proceso arbitral conforme a lo siguiente:

“5. Cuando,

a) bajo el párrafo 1, una persona ha presentado un caso a la autoridad competente de un Estado Contratante sobre la base de que las acciones de uno o ambos Estados Contratantes ha resultado para esa persona en tributación no de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, y

b) las autoridades competentes no están en posibilidades de alcanzar un acuerdo para resolver ese caso en relación en términos del párrafo 2 en un plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado Contratante, cualquier cuestión sin resolver que surja del caso deberá ser sujeto a arbitraje si la persona lo solicita. Las cuestiones no resueltas no

deberán, sin embargo, sujetarse al arbitraje si la decisión de tales cuestiones ya fueron juzgadas por una corte o tribunal administrativo de su Estado. A menos que una persona directamente afectada por el caso no acepta el mutuo acuerdo que implementa la decisión arbitral, esa decisión deberá ser obligatoria en ambos Estados Contratantes y deberá ser implementada no obstante cualquier límite de tiempo en la ley doméstica de dicho Estado. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán por acuerdo mutuo establecer la forma de aplicación de este párrafo.”

Den análisis al párrafo antes transcrito se pueden concluir los siguientes puntos:

- A) Se establece la posibilidad del procedimiento arbitral a solicitud del contribuyente.
- B) Se señala un plazo de dos años para alcanzar el acuerdo como condición previa al arbitraje.
- C) El arbitraje se subordina a resoluciones judiciales previas.
- D) Obligación de los Estados de aplicar la resolución del arbitraje a menos que el contribuyente no esté de acuerdo.
- E) Se rompen los plazos para el cumplimiento por parte de los Estados de la resolución que se obtenga del procedimiento arbitral.
- F) Las autoridades competentes deben establecer el mecanismo para la implementación del arbitraje.

A) Se establece la posibilidad del procedimiento arbitral a solicitud del contribuyente. Esta posibilidad se establece sólo para casos en los que los contribuyentes se encuentren sujetos por virtud de actos de la autoridad a una tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio. En casos de interpretación de disposiciones del propio convenio, pareciera que sólo se podría tener acceso a un proceso arbitral cuando el problema de interpretación derive en

acciones que generen en el contribuyente una tributación no de acuerdo con las disposiciones del propio Convenio.

Este proceso arbitral aparece como un último recurso, esto con independencia de los recursos con los que cuenten los contribuyentes conforme a la legislación de cada país. Este último recurso constituye un derecho del contribuyente y por lo tanto, sólo resulta aplicable a solicitud del mismo y sólo cuando resulte conveniente conforme a sus intereses.

B) Se señala un plazo de dos años para alcanzar el acuerdo como condición previa al arbitraje. Al considerar este proceso como un último recurso, es comprensible que el Modelo de Convenio de la OCDE establezca como condición para poder tener acceso al proceso arbitral un plazo de dos años previos a su solicitud.

Al ser una opción en manos del contribuyente, es importante que éste último antes de tomar la decisión considere la conveniencia de iniciar un proceso de esta naturaleza, en primer instancia se deben considerar los plazos, ya que como se mencionó con anterioridad, muchos de los Convenios para evitar la doble tributación contienen plazos estrictos para la aplicación de los acuerdos alcanzados mediante un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, y esto incluye un proceso arbitral, en este sentido, considerando el tiempo que este proceso puede tomar es posible que no se llegue a una solución dentro del plazo establecido o que se obtenga una decisión apresurada que no resuelva plenamente el problema del contribuyente.

Esto es así en virtud de que un proceso arbitral no es un procedimiento alternativo ni complementario del Procedimiento de Acuerdo Mutuo sino que es parte del mismo, y por tanto, el procedimiento arbitral conserva la misma naturaleza del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

C) El arbitraje se subordina a resoluciones judiciales previas. Otro requisito para el inicio de un procedimiento arbitral, consiste en que el caso no haya sido juzgado por un tribunal. En realidad, en la práctica los diferentes Estados al momento de

establecer las reglas para el procedimiento arbitral o en la negociación misma del Tratado pueden establecer una serie de requisitos y restricciones para la puesta en marcha de un procedimiento arbitral, por ejemplo, si durante el desarrollo de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo el contribuyente recurre a otras instancias contempladas en la legislación doméstica del país del que es residente o nacional, es posible que las autoridades le soliciten la suspensión o incluso el desistimiento de los recursos promovidos en términos de su legislación.

De esta manera, las autoridades pudieran buscar evitar los conflictos que puedan surgir de darse el caso en que los tribunales de uno de los Estados lleguen a una resolución contraria a la que pudieran alcanzar de manera bilateral los Estados contratantes mediante un procedimiento arbitral.

D) Obligación de los Estados de aplicar la resolución del arbitraje a menos que el contribuyente no esté de acuerdo. De la lectura al párrafo que se analiza, se entendería que si bien las resoluciones alcanzadas mediante un procedimiento arbitral resultan obligatorias para las autoridades competentes de los Estados contratantes, éstas no obligarían del todo a los contribuyentes.

Esta disposición no limita consecuentemente el derecho de los contribuyentes de recurrir a otras instancias cuando la legislación de los Estados de la que son sujetos así se los permita.

E) Se rompen los plazos para el cumplimiento por parte de los Estados de la resolución que se obtenga del procedimiento arbitral. Como se mencionó con anterioridad, los Estados al momento de negociar los Convenios para evitar la doble tributación establecen plazos para el cumplimiento de las resoluciones alcanzadas mediante un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, entre los casos analizados se observan plazos fijos, plazos alternativos superables cuando la legislación interna lo permita y casos en los que se respeta enteramente la legislación interna.

La intención plasmada en el modelo con esta disposición, es la de romper los plazos considerando el tiempo que debe transcurrir antes de que el contribuyente

tenga el derecho de solicitar el inicio del procedimiento, sin embargo habría que analizar si el texto de los Convenios vigentes efectivamente permite que se abra el plazo para la aplicación de las resoluciones alcanzadas mediante el procedimiento arbitral

F) Las autoridades competentes deben establecer el mecanismo para la implementación del arbitraje. Finalmente párrafo de referencia establece que los Estados deben establecer los mecanismos para la puesta en marcha de un procedimiento arbitral de esta naturaleza.

Esto se puede realizar a través de manuales, guías, protocolos, convenios o cualquier otra herramienta que acuerden los Estados, siempre de manera bilateral. Los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE muestran un ejemplo de acuerdo para la puesta en marcha de un procedimiento arbitral que ilustra de manera clara los elementos que los Estados pueden tomar en cuenta.

Entre los puntos más interesantes que deben acordar los Estados para la implementación de un procedimiento arbitral se encuentran los siguientes:

- a) Formato y demás formalidades de la solicitud que presentan los contribuyentes.
- b) Plazos para la presentación de la solicitud.
- c) Plazos para la comunicación entre los Estados contratantes.
- d) Proceso de selección de árbitros.
- e) Confidencialidad de la información.
- f) Formato de la información analizable en el proceso.
- g) Mecanismos de comunicación.
- h) Participación del contribuyente que presenta la solicitud.
- i) Logística del procedimiento.

- j) Distribución de costos.
- k) Principios legales aplicables.
- l) Naturaleza de la decisión arbitral.
- m) Plazo para la obtención de una decisión arbitral.
- n) Implementación de la decisión arbitral.
- o) Casos en que no se llegue a una decisión arbitral.

Sin duda la decisión de un contribuyente de solicitar un procedimiento arbitral debe considerar diferentes elementos, como es el tiempo que puede tomar el mismo, los costos inherentes al mismo, los elementos de hecho y de derecho con los que cuenta para soportar el caso y finalmente la realidad de que incurrir en un procedimiento arbitral no garantiza en forma alguna la obtención de una resolución favorable al contribuyente, incluso, no se garantiza la obtención de una resolución.

En la práctica sólo los Convenios firmados con Canadá, Chile, Estados Unidos de América, Grecia, Indonesia, Irlanda, Israel, Reino Unido, Rumania y Singapur contemplan la posibilidad para los contribuyentes de incurrir en un procedimiento arbitral.

En términos generales, en los Convenios antes citados se establece la posibilidad del arbitraje cuando las autoridades y el contribuyente así lo acuerden, y siempre que este último manifieste por escrito que aceptará las resoluciones alcanzadas en el procedimiento arbitral. Otro aspecto importante a resaltar es que no se establece un plazo previo para poder iniciar el procedimiento arbitral.

En el caso particular del Convenio celebrado con Chile, se puntualiza la confidencialidad que se debe dar a la información que se aporte para el desarrollo del proceso arbitral.

En el Protocolo del Convenio firmado con los Estados Unidos de América, se muestran las siguientes reglas aplicables a la implementación del procedimiento arbitral:

18. En relación con el párrafo 5 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso).

a) Después de un periodo de tres años a partir de la fecha de entrada en vigor del presente Convenio, las autoridades competentes se consultarán para determinar si es adecuado efectuar el intercambio de Notas Diplomáticas a que se refiere el párrafo 5 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso).

b) Cuando las autoridades competentes de ambos Estados acuerden someter a arbitraje un desacuerdo en relación con la interpretación o aplicación del presente Convenio en un caso específico en los términos del párrafo 5 del Artículo 26, se aplicará el siguiente procedimiento:

(i) Cuando al aplicar los párrafos 1 a 4 del Artículo 26, las autoridades competentes no logren alcanzar un acuerdo dentro de los dos años siguientes a la fecha en la que se sometió el caso a una de las autoridades competentes, las autoridades podrán acordar someter a arbitraje un caso específico, pero sólo después de haber agotado totalmente los procedimientos disponibles establecidos en los párrafos 1 a 4 del Artículo 26. Las autoridades competentes no someterán a arbitraje asuntos relacionados con la política impositiva o legislación interna de cualquiera de los Estados Contratantes.

(ii) Las autoridades competentes establecerán una junta de arbitraje para cada caso específico de la siguiente manera:

- A. la junta de arbitraje se integrará cuando menos por tres miembros. Cada autoridad competente designará el mismo número de miembros y éstos acordarán la designación de otro u otros miembros. Las autoridades competentes podrán expedir instrucciones con respecto al criterio para la selección de otro u otros miembros de la junta de arbitraje.*
- B. el o los miembros de la junta de arbitraje (y sus asistentes) en virtud de su designación, deberán aceptar por escrito quedar obligados y sujetos a las*

disposiciones aplicables en materia de confidencialidad y de divulgación de ambos Estados y del Convenio. En caso de conflicto entre estas disposiciones, las condiciones más restrictivas serán aplicables.

(iii) Las autoridades competentes podrán acordar y dar instrucciones a la junta de arbitraje con respecto a reglas específicas sobre el procedimiento, tales como la designación de un presidente, los procedimientos para alcanzar una decisión, el establecimiento de plazos, entre otras. En caso contrario, la junta de arbitraje establecerá sus propias reglas de procedimiento de acuerdo a los principios de equidad generalmente aceptados.

(iv) Los contribuyentes y/o sus representantes tendrán la oportunidad de presentar sus argumentos a la junta de arbitraje.

(v) La junta de arbitraje decidirá cada caso específico sobre la base del Convenio, otorgándole la debida observancia a las leyes internas de los Estados y a los principios del Derecho internacional. La junta de arbitraje dará a las autoridades competentes una explicación de su decisión. La decisión de la junta será obligatoria para ambos Estados y para el o los contribuyentes respecto de dicho caso. Aun cuando la decisión de la junta de arbitraje no sienta precedente, dichas decisiones podrán tomarse en consideración por las autoridades competentes en casos que involucren los mismos contribuyentes, el mismo tema y hechos sustancialmente similares, así como en otros casos donde se considere apropiado.

(vi) Los costos del procedimiento de arbitraje serán cubiertos de la siguiente manera.

- A. cada Estado asumirá el costo de la remuneración del o de los miembros designados por él, así como el de sus actuaciones en los procedimientos ante la junta de arbitraje;*
- B. el costo de la remuneración del o de los otros miembros y los demás costos de la junta de arbitraje serán compartidos en igual proporción entre los Estados; y*
- C. la junta de arbitraje podrá decidir una distribución diferente de los costos.*

Sin embargo, cuando se considere apropiado en un caso específico, en virtud de la naturaleza de éste y de las funciones de las Partes, las autoridades competentes de uno de los Estados podrán requerirle al contribuyente que esté de acuerdo en cubrir la parte de los costos de dicho Estado como un requisito previo para someter el caso a arbitraje.

(vii) Las autoridades competentes podrán acordar modificar o complementar estos procedimientos; sin embargo, dichas autoridades estarán obligadas a observar los principios generales aquí establecidos.

Si bien las normas antes mostradas nos aportan directrices importantes en el desahogo de un procedimiento arbitral, aún hay diferentes cuestiones que no están contempladas en dichos lineamientos que bien pudieran ser acordadas por los Estados a fin de ser aplicables en casos específicos.

2.2.6. Limitante de aplicación de instrumentos internacionales.

El Modelo de Convenio de México establece en el quinto párrafo del Artículo 24 “Procedimiento de Acuerdo Mutuo”, una regla especial para la interpretación del propio Convenio, la cual establece lo siguiente:

5. A pesar de cualquier tratado en comercio internacional o inversiones del cual los Estados Contratantes son o pudieran ser partes, cualquier disputa sobre una medida tomada por un Estado Contratante involucrando un impuesto cubierto por el Artículo 2 o, en el caso de no discriminación, cualquier medida tributaria tomada por un Estado Contratante incluyendo una disputa sobre la aplicación del Convenio, deberá ser resuelta sólo bajo el Convenio, a menos que las autoridades competentes del Estado Contratante acuerden otra forma.

Esta disposición limita la posibilidad de que los contribuyentes puedan acudir a instancias contempladas por el derecho internacional, ya sea en tratados bilaterales o en tratados multilaterales de los que los Estados contratantes sean partes.

No obstante, para los Estados contratantes sí queda abierta la posibilidad, para que de así acordarlo, el caso presentado por el contribuyente pueda someterse ante paneles internacionales de los que los propios estados formen parte.

Esta disposición, se encuentra contemplada en los Convenios firmados con Alemania, Austria, Barbados, Brasil, Finlandia, Grecia, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Portugal, República Checa, República Eslovaca, Rumania y Rusia.

Como podemos observar, si bien esta disposición no se encuentra contemplada por el Modelo Convenio de la OCDE, la mayoría de los Convenios firmados por nuestro país contienen este párrafo.

2.2.7. Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios.

Los Estados miembros de la Organización Mundial de Comercio, entre ellos nuestro país, suscribieron el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, también conocido como GATS por sus siglas en inglés, el cual entró en vigor el 1° de enero de 1995.

Entre las disposiciones del acuerdo de referencia, se encuentra una cláusula de Trato Nacional y para la solución de controversias, contempla mecanismos de consulta y solución de diferencias, sin embargo, dicho Acuerdo en su Artículo XXII establece que estas reglas no serán aplicables cuando el conflicto derive de un Convenio para evitar la doble tributación.

Entre las medidas contempladas por el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios se encuentra la conformación de un Consejo del Comercio de Servicios, el cual es un panel que podrá ser conformado por representantes de todos los Países Miembros.

En este sentido, los Convenios firmados con Australia, Canadá, China y Nueva Zelanda establecen que no obstante lo dispuesto por el propio artículo XII del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, cualquier disputa que se presente

en el ámbito de aplicación del Convenio para evitar la doble tributación de que se trate, podrá plantearse ante el Consejo del Comercio de Servicios.

Esta disposición resulta aplicable únicamente con el consentimiento expreso de los Estados contratantes, y el propio artículo establece que las reglas para la aplicación de esta norma se podrán acordar por los Estados mediante el propio Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

Este recurso resulta discrecional a elección de los Estados o del contribuyente, en el caso del Convenio firmado con Canadá resulta interesante observar que se contempla tanto la figura arbitral tradicional como la establecida entre los países miembros de la Organización Mundial de Comercio, por lo que pudiéramos concluir que es optativa para contribuyentes y autoridades.

2.2.8. Otras disposiciones.

Dentro de los Convenios celebrados por nuestro país, se tienen casos especiales en los que los Estados contratantes estipularon reglas específicas que no se encuentran en la generalidad de los tratados, a continuación se muestran estos casos:

Casos Francia y Suiza. Quinto párrafo del Artículo 23. "Procedimiento amistoso" de los respectivos Convenios:

"5. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán establecer las modalidades para la aplicación del Convenio y principalmente, las formalidades que deban cumplir los residentes de un Estado Contratante para obtener, en el otro Estado Contratante, las reducciones o exenciones de impuestos y otros beneficios fiscales previstos por el Convenio. Dichas formalidades podrán consistir en una forma que acredite la residencia, que indique particularmente la naturaleza y monto de las rentas en cuestión e incluya la certificación de las autoridades fiscales del primer Estado."

Esta disposición permite que las autoridades competentes de ambos Estados, de ser necesario, puedan acordar reglas especiales para la aplicación de las

disposiciones contenidas en el Convenio. Cabe aclarar que en tanto la legislación interna de ambos estados contemple disposiciones claras que permitan aplicar el Convenio esta situación no sería necesaria.

Caso Italia. Artículo 9 del Protocolo en relación con el Artículo 24. “Procedimiento amistoso” del Convenio:

“9. Los impuestos percibidos por un Estado Contratante por la vía de retención en la fuente serán reembolsados a solicitud del interesado o del Estado del cual es residente, en los casos en que el derecho a percibir dichos impuestos se encuentre limitado por las disposiciones del Convenio. Las solicitudes de reembolso, que deban ser presentadas dentro del plazo señalado por la legislación del Estado Contratante que deba efectuar dicho reembolso, deben estar acompañadas por una certificación oficial del Estado Contratante del que sea residente el contribuyente, en la que se acredite que cumple con los requisitos establecidos por este Convenio para beneficiarse de las exenciones o de las reducciones previstas en el mismo. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo y de conformidad con las disposiciones del Artículo 24 del presente Convenio, las modalidades para la aplicación de la presente disposición.”

Al igual que en el caso anterior, cuando la legislación interna de los Estados no cuente con reglas para la devolución de los impuestos retenidos en exceso las autoridades competentes de ambos Estados pueden acordar reglas específicas para estos efectos.

Caso Nueva Zelanda. Artículo 14 del Protocolo, en relación con el Artículo 23. “Procedimiento de acuerdo mutuo” del Convenio:

“14. Con relación a este Acuerdo:

No obstante cualquier otra disposición en este Acuerdo, si las autoridades competentes acuerdan que un Estado Contratante ha puesto en práctica una ley con posterioridad a la fecha de entrada en vigor del Acuerdo, que se considere un régimen fiscal nocivo, las autoridades competentes se consultarán

mutuamente para determinar cómo regular dicho régimen fiscal nocivo en el Acuerdo. Las autoridades competentes podrán determinar que cualquier transacción en la que repercuta dicho régimen fiscal nocivo no se beneficiará de ninguna de las disposiciones de este Acuerdo.”

Este artículo del protocolo resultaría aplicable en el momento en el que cualquiera de los Estados contratantes considere que el otro Estado ha establecido en su legislación interna un régimen fiscal preferente.

En el caso de nuestro país, considerando que las disposiciones del Convenio prevalecen respecto de la legislación doméstica, en el caso en el que Nueva Zelanda estableciera un régimen fiscal preferente en su legislación, las tasas de retención aplicables a los residentes en Nueva Zelanda sujetos a dicho régimen aún así estarían sujetos a las disposiciones del Convenio, no obstante que nuestra legislación, en particular el Artículo 205 de la Ley del Impuesto sobre la renta establece para estos pagos una tasa de retención del 40%.

Países Bajos. Quinto párrafo del Artículo 24 “Procedimiento amistoso” del convenio:

“5. Las autoridades competentes de los Estados pueden por acuerdo mutuo establecer la forma de aplicar el párrafo 2 del Artículo 10, párrafos 2 y 3 del Artículo 11, párrafo 2 del Artículo 12, párrafo 4 del Artículo 13, párrafo 3 del Artículo 18 y párrafo 3 del Artículo 21.”

Las disposiciones a las que hace referencia el párrafo de referencia se refieren a las tasas de retención aplicables a los dividendos (Artículo 10), intereses (Artículo 11), regalías (Artículo 12), ganancias de capital (Artículo 13), pensiones, anualidades y pagos de seguridad social (Artículo 18) y otras rentas (Artículo 21).

De manea práctica, las tasas de retención establecidas en el propio Convenio se aplican sobre el importe de los pagos sin deducción alguna, para la aplicación de dichas tasas de retención se debe acreditar la residencia, y esto se hace mediante la

presentación de una constancia de residencia emitida por la autoridad competente de los Estados contratantes.

Rusia. El artículo 8 del Protocolo del artículo 24 “Procedimiento de acuerdo mutuo” del Convenio establece lo siguiente:

“8. Se entiende que los Estados Contratantes harán lo posible por aplicar las disposiciones del presente Convenio de conformidad con los Comentarios a los Artículos del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio emitidos periódicamente por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en la medida en la que las disposiciones contenidas en el Convenio correspondan a las establecidas en el citado Modelo.”

Esta disposición refuerza lo establecido en la Regla I.2.1.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, la cual otorga validez como instrumento de interpretación a los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE.

CAPÍTULO III.- APLICACIÓN PRÁCTICA DEL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO.

3.1. Origen del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo puede surgir a solicitud expresa del contribuyente que está siendo sujeto de una tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio o a iniciativa de cualquiera de las autoridades competentes de los Estados contratantes respecto de dudas que surjan para la interpretación o aplicación de los propios convenios.

Los casos que con mayor frecuencia pueden dar origen a un Procedimiento de Acuerdo Mutuo son los siguientes:

- Un contribuyente es sujeto de una tributación adicional en un Estado, con motivo de ajustes de precios de transferencia a los valores de contraprestación de sus operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el otro Estado contratante.
- Un contribuyente es considerado por las autoridades competentes de un Estado contratante como residente para efectos fiscales del mismo y gravado en consecuencia.
- Un contribuyente es sujeto a una tasa de retención superior a las permitidas por el Convenio para evitar la doble tributación, con motivo de sus ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el otro Estado contratante.
- Un contribuyente que obtiene ingresos de fuente de riqueza en el otro Estado contratante y las autoridades competentes de dicho Estado consideran que el contribuyente cuenta con un Establecimiento Permanente.
- Un contribuyente que opera en el otro Estado contratante a través de un Establecimiento Permanente es sujeto a una tributación adicional derivada de una atribución adicional de ingresos al Establecimiento Permanente.

- Un contribuyente que percibe ingresos de fuente de riqueza ubicada en el otro Estado contratante, es sujeto a una tributación adicional con motivo de la re-caracterización de la naturaleza del ingreso percibido, como es el caso de una asistencia técnica a la que se intenta dar el tratamiento de una regalía.

Cuando los contribuyentes se encuentran bajo uno o más de estos supuestos y válidamente difiera del criterio de las autoridades y por lo tanto considere que está siendo sujeto a una tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio, o cuando tenga problemas para la interpretación del Convenio para evitar la doble tributación que le resulte aplicable y para su aplicación en consecuencia, puede recurrir al Procedimiento de Acuerdo Mutuo para contar con los elementos que le permitan solucionar la controversia.

3.2. Solicitud del contribuyente.

Cuando el Procedimiento de acuerdo Mutuo inicia a solicitud expresa del contribuyente en el ejercicio de su derecho en términos de los Convenios para evitar la doble tributación, esto se realiza mediante un escrito de solicitud ante la autoridad competente del Estado del cual es residente para efectos fiscales, o cuando el Convenio lo permita, ante las autoridades competentes del Estado del cual es nacional en términos del propio convenio para casos de no discriminación.

3.2.1. Formalidades de la solicitud.

La solicitud que debe presentar el contribuyente se presenta por escrito, al efecto el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación¹⁶ establece las formalidades que deben contener las promociones que los contribuyentes dirijan a las autoridades fiscales.

El Artículo 18 del Código antes citado señala que toda promoción dirigida a las autoridades fiscales deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada, excepto cuando exclusivamente se dediquen a las

¹⁶ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, su última reforma fue publicada en el mismo órgano oficial el 7 de diciembre de 2009.

actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, a menos que se trate de declaraciones o avisos que de manera generar se presentan a través de medios electrónicos.

Estas promociones se deben enviar por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, sin embargo, a la fecha en que se preparó el presente trabajo la citada autoridad no había emitido las reglas aplicables respecto de las promociones que debieran presentarse por medios electrónicos.

En este sentido, resulta importante mencionar que el artículo de referencia fue reformado mediante el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004.

En la Fracción II del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias del Decreto antes citado, se menciona que *“Lo dispuesto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, entrará en vigor hasta que el Servicio de Administración Tributaria establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso.”*

Por consecuencia, aún se debe atender al texto del Artículo 18 del Código Fiscal de la Federación reformado mediante el Decreto del 5 de enero de 2004 antes citado, el cual a la letra establecía lo siguiente:

“Artículo 18. *Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.*

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de

ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usando la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.”

El artículo antes transcrito establece las reglas básicas de toda promoción que se presenta ante las autoridades, por su parte, el Artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación establece que las consultas o solicitud de autorización o régimen en términos de los artículos 34, 34-A y 36 BIS del mismo Código deben contener además con los siguientes datos

I.- Los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este Código Fiscal de la Federación.

II.- Los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

En resumen, con base en los artículos 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación antes citados, podemos señalar que la solicitud de asistencia que presenten los contribuyentes para el inicio de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo ante las autoridades fiscales, debe formularse por escrito, en formato libre indicando la autoridad a la que se dirige, el objeto de la promoción, y los elementos necesarios para la identificación del propio contribuyente, así como los datos que permitan a la autoridad establecer una comunicación constante para el desarrollo del proceso.

3.2.2. La autoridad competente.

La solicitud de asistencia para iniciar un Procedimiento de Acuerdo Mutuo se debe presentar ante las autoridades competentes, en este punto resulta interesante saber quién sería la autoridad competente ante la cual se debiera solicitar el inicio del procedimiento de acuerdo mutuo. En el caso de los Convenios firmados por México, el artículo de Definiciones señala que en el caso de nuestro país, se entenderá por autoridad competente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este sentido, el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

Por su parte, la Ley del Servicio de Administración Tributaria¹⁷ establece en su primer artículo que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala dicha Ley, por su parte el segundo artículo del mismo ordenamiento señala que el Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera lo cual evidentemente incluye los Tratados internacionales celebrados en materia fiscal.

En este sentido, el artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria¹⁸, en particular, la fracción L, señala que la Administración General de Grandes Contribuyentes tiene, entre otras, la facultad de fungir como autoridad competente en la interpretación y aplicación de los Acuerdos, Convenios o Tratados de los que México sea parte en materia fiscal, aduanera, de libre comercio o de intercambio de información, incluso en lo referente a la determinación de precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas de acuerdo con los procedimientos establecidos en los mismos y de las disposiciones jurídicas en dichas materias contenidas en otros instrumentos jurídicos internacionales, así como resolver los problemas específicos y consultas de interpretación y aplicación que se susciten de acuerdo con los procedimientos establecidos en los mismos.

Esta facultad es a su vez delegada a todas las Administraciones Centrales que forman parte de la Administración General de Grandes Contribuyentes por lo que legalmente una solicitud de Procedimiento de Acuerdo Mutuo pudiera presentarse ante cualquiera de estas unidades administrativas, sin embargo, de manera práctica son la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia y la Administración Central de Normatividad Internacional las encargadas de dar trámite a estos Procesos, la primera para los casos de solicitudes derivados de la

¹⁷ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, su última reforma fue publicada en el mismo órgano oficial el 6 de mayo de 2009.

¹⁸ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre de 2007, modificado mediante el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2010

determinación del valor de contraprestación aplicado en operaciones celebradas entre partes relacionadas y la segunda para el resto de los supuestos.

3.2.3. Representación del contribuyente.

Otro aspecto importante que debe contener el escrito de solicitud que presente el contribuyente, se refiere a la personalidad de la persona que habrá de firmar tanto el documento de solicitud, como cualquier otro documento que como parte del Procedimiento de Acuerdo Muto se deba o se desee presentar.

Al efecto, el Artículo 19 del Código fiscal de la Federación señala que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.

Adicionalmente, el cuarto párrafo del Artículo 19 del Código antes citado establece que los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas para que a su nombre reciban notificaciones y para ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

La disposición que se comenta no señala la relación que debe existir entre las personas autorizadas para recibir notificaciones y aportar datos y el propio contribuyente, por tanto, puede tratarse de empleados del contribuyente, un empleado de otra empresa del grupo al que pertenece el contribuyente o incluso un tercero.

De esta manera, los escritos que se presentan ante la autoridad deben estar firmados por los contribuyentes, sus representantes legales o personas autorizadas por estos últimos; en este sentido, el primer escrito de solicitud debe estar firmado por el contribuyente o su representante legal, no así por una persona autorizada.

Esto es así, ya que las personas autorizadas sólo pueden recibir notificaciones y aportar datos, en tanto que en el escrito de promoción inicial se emite una solicitud, con independencia de que mediante dicho escrito se puedan aportar datos o documentos que soporten la solicitud.

El Artículo 19 del Código que se comenta, también señala que quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción, esto es un elemento que aunque lógico, resulta indispensable, ya que el poder o autorización debe estar vigente y no haber sido revocado en la fecha en que se presenta la promoción o en la fecha en que se aporten datos adicionales.

También resulta importante señalar que un Procedimiento de Acuerdo Mutuo puede tomar meses o incluso años, en este sentido, en el transcurso normal de actividades de un contribuyente, pueden generarse situaciones diversas como cambios de nombre o domicilio y procesos de reestructura que impliquen fusiones o escisiones, este tipo de situaciones puede generar la necesidad de que los poderes o autorizaciones con que cuentan los representantes del contribuyente deban ser modificados, o cuando menos, que en el caso de cambios de residencia, se promueva ante la autoridad la información necesaria que permita mantener una comunicación constante.

Las disposiciones legales antes citadas, no impiden que el escrito sea firmado por más de una persona, siempre que cuenten con la personalidad jurídica necesaria para hacerlo, adicionalmente, mediante el propio escrito de promoción o mediante un escrito posterior, se pueden hacer del conocimiento de la autoridad, el o los nombres de las personas que se autorizan para efectos de recibir notificaciones de la autoridad en relación con el proceso que se inicia y aportar mayores elementos en relación con el procedimiento que se solicita.

3.2.4. Contenido del escrito.

Con los elementos antes señalados, además de los elementos formales con los que debe cumplir toda promoción, resulta recomendable para los contribuyentes la presentación de los siguientes elementos que debe contener el escrito de solicitud a fin de agilizar el Procedimiento de Acuerdo Mutuo:

- La autoridad competente a la que se dirige la promoción.
- Los datos del contribuyente que permitan su identificación y localización como son el nombre, R.F.C., domicilio fiscal, en su caso domicilio alternativo para oír y recibir notificaciones y, de ser posible, número telefónico y correo electrónico.
- Los datos que acreditan la personalidad jurídica de la persona o personas que firman el documento y en su caso, el nombre de la o las personas que se autorizan para recibir notificaciones y aportar elementos relacionados con el procedimiento.
- El o los impuestos que serán tratados en el proceso y el ejercicio fiscal o período por el cual se presenta la solicitud.
- En casos de precios de transferencia, el nombre, número de identificación fiscal, domicilio y demás elementos que permitan la identificación y localización de sus partes relacionadas residentes en el otro Estado contratante.
- El nombre de la autoridad competente del otro Estado contratante u oficina local o regional que haya promovido la acción que da origen a la solicitud.
- El Convenio para evitar la doble tributación aplicable así como los artículos del mismo que resulten aplicables para el Procedimiento.
- Un resumen de las operaciones que dan origen a la promoción, incluyendo la descripción o los diagramas que muestren la estructura del negocio y el flujo de las operaciones analizadas.

- La descripción de las acciones emprendidas por la autoridad competente del otro Estado contratante que originen la tributación no de acuerdo con el Convenio y en su caso copia de los documentos emitidos por dicha autoridad.
- Los elementos documentales con los que en términos de la legislación interna de los Estados se deba contar en relación con las operaciones objeto de la solicitud.
- La aclaración respecto de si el Procedimiento de Acuerdo Mutuo ya fue solicitado a las autoridades competentes del otro Estado contratante.
- Los antecedentes con los que se cuente el contribuyente, en caso de que se hayan iniciado otros medios de defensa contemplados por la legislación doméstica de uno o ambos Estados contratantes de manera previa o paralela a la solicitud de Procedimiento de Acuerdo Mutuo.
- En casos de precios de transferencia, la aclaración respecto de si el contribuyente cuenta con Acuerdos de Precios Anticipados unilaterales o bilaterales.
- Los plazos con los que se cuenta en ambos estados para la aplicación de las resoluciones que se puedan alcanzar mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.
- La posición del contribuyente respecto de la solución que pudiera darse a la problemática planteada para solución mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.
- Cualquier otro elemento que el contribuyente considere relevante para la solución de la controversia.

No podemos omitir que el beneficio del Procedimiento de Acuerdo Mutuo se aplica a personas o entidades residentes para efectos fiscales en México, y cuando los Convenios aplicables así lo permitan, para los nacionales en casos de discriminación, esta situación debiera estar acreditada mediante el escrito de solicitud.

El contribuyente debe aportar todos los elementos de hecho y de derecho de los que disponga, en primera instancia, para demostrar a la autoridad que su solicitud se encuentra fundada y que por tanto se justifica el inicio del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

Por tanto, el contribuyente debiera hacer referencia al acto que le genera o le puede generar una tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio, manifestando la autoridad que emite la acción, el Convenio aplicable, las disposiciones legales del propio Tratado que se están afectando, los antecedentes de la operación y de ser posible, cuantificar la afectación.

En el caso de solicitudes relacionadas con el tema de precios de transferencia, debemos recordar que es la legislación interna de cada Estado la que establece los métodos aceptados para la determinación de valores de contraprestación entre partes relacionadas, en tal caso es posible que se genere una doble tributación económica si la legislación de los Estados involucrados no contemplan los mismos métodos, por tanto, el contribuyente debiera indicar en su solicitud tanto la metodología aplicada en términos de la legislación mexicana, así como la metodología que la autoridad competente del otro Estado contratante está aplicando y las diferencias que surgen de esta situación.

3.2.5. Documentación que se debe adjuntar.

Los escritos que se presentan ante la autoridad para solicitar el inicio de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo deben ser acompañados, cuando menos, de la documentación que acredite la personalidad jurídica de la persona que firma el documento así como de la identificación oficial del mismo.

Considerando que un Procedimiento de Acuerdo Mutuo puede ser promovido por un contribuyente aún cuando sólo considere que puede ser sujeto de una tributación no de acuerdo con las disposiciones del Convenio, es posible que los elementos documentales con los que cuente el contribuyente sean limitados, sin embargo, se debe considerar que todo elemento documental que se pueda acompañar a la

solicitud puede ser de utilidad para las autoridades encargadas de promover el caso, en primer instancia, para considerar que el caso es justificable, y en segundo término, para soportar los elementos que sirvan para determinar la validez o invalidez de las acciones que le generan el conflicto que da origen al Procedimiento que se estudia.

Entre la documentación que los contribuyentes pueden presentar se encuentran constancias de residencia, declaraciones y pagos, constancias de retención, contratos, facturas, estados de cuenta, transferencias bancarias, escritos o comunicados emitidos por otros contribuyentes, comunicados de las autoridades del otro Estado contratante y documentos públicos tales como Decretos, etc.

La regla I.1.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 establece lo siguiente:

“Documentación en copia simple

I.1.2. *Para los efectos de los artículos 18 y 18-A del CFF, los documentos que se acompañen a las promociones que presenten los contribuyentes ante las autoridades fiscales, podrán exhibirse en copia simple, salvo que en las disposiciones fiscales se señale expresamente que dichos documentos deben exhibirse en original o copia certificada. Las autoridades fiscales podrán, en su caso, solicitar los documentos originales para cotejo.*

...”

Si bien esta disposición señala que los documentos que proporcione el contribuyente se pueden aportar en copia simple, es posible que la autoridad solicite el original para cotejo en diferentes casos, como puede ser tratándose de documentación ilegible o emitida en colores que no se reproduzcan en una copia simple, y en el caso de algunas constancias de residencia y otros documentos oficiales, ya que algunos Estados emiten documentos en un papel especial que

contiene marca de agua para acreditar su autenticidad, situación que no se puede acreditar mediante una copia simple.

La regla I.1.3. de la Resolución Miscelánea aplicable para 2010 en relación con la documentación emitida en el extranjero que se proporcione a las autoridades establece reglas aplicables a documentos señala lo siguiente:

“Documentos emitidos en el extranjero, para representación de autoridades administrativas nacionales locales y federales, autoridades administrativas extranjeras y organismos internacionales

I.1.3. Para los efectos de los artículos 18, 18-A y 19 del CFF, y sin perjuicio de lo establecido en los tratados internacionales, respecto de las promociones presentadas por los contribuyentes ante las autoridades fiscales, que vienen acompañadas de documentos emitidos en el extranjero, se estará a lo siguiente:

- I.*** En los casos en que los contribuyentes acompañen a su promoción documentos públicos que hayan sido emitidos en el extranjero, dichos documentos deberán estar apostillados, si fueron emitidos en un país signatario de la “Convención de la Haya por la que se suprime el requisito de legalización de los documentos públicos extranjeros”, o en su caso, legalizados cuando hayan sido emitidos en un país no signatario de la referida Convención. Lo anterior, no será aplicable a las constancias de residencia que expidan las autoridades extranjeras.
- II.*** Cuando los contribuyentes acompañen a su promoción documentos privados, los mismos deberán estar protocolizados o certificados, así como apostillados si fueron emitidos en un país signatario de la “Convención de la Haya por la que se suprime el requisito de legalización de los documentos públicos extranjeros”, o legalizados

cuando hayan sido emitidos en un país no signatario de la referida Convención.

Lo establecido en las fracciones I y II anteriores no será aplicable en los procedimientos de fiscalización, a menos que la autoridad fiscalizadora así lo requiera expresamente.

III. *Tratándose de la representación de las personas físicas o morales, a que hace referencia el artículo 19 del CFF, también se considera que la misma se acredita a través de escritura pública, cuando se trate de poderes otorgados en el extranjero, ante notario, registrador, escribano, juez o cualquier otro a quien la ley del país de que se trate atribuyere funciones de fedatario público, siempre que dichos poderes, además de los requisitos señalados en las fracciones anteriores, según corresponda, cumplan lo siguiente:*

a) *Si el poder lo otorgare en su propio nombre una persona física, el funcionario que autorice el acto dará fe de que conoce al otorgante, o en su caso certificará su identidad, así como declaración del mismo acerca de su nacionalidad, edad, domicilio, estado civil y de que éste tiene capacidad legal para el otorgamiento del poder.*

b) *Si el poder fuere otorgado en nombre de un tercero o fuere delegado o sustituido por el mandatario, además de dar fe, respecto al representante que hace el otorgamiento del poder, delegación o sustitución de los extremos indicados en el inciso anterior, también dará fe de que quien otorga el poder tiene efectivamente la representación en cuyo nombre procede, y de que esta representación es legítima según los documentos auténticos que al efecto se le exhibieren y los cuales mencionará específicamente, con expresión de sus fechas y de su origen o procedencia.*

c) Si el poder fuere otorgado en nombre de una persona moral, además de la certificación a que se refieren los incisos anteriores, el funcionario que autorice el acto dará fe, respecto a la persona moral en cuyo nombre se hace el otorgamiento, de su debida constitución, de su sede, de su existencia legal actual y del acto para el cual se ha otorgado el poder que está comprendido entre los que constituyen el objeto o actividad de ella. Esa declaración la basará el funcionario en los documentos que al efecto le fueren presentados, tales como escritura de constitución, estatutos, acuerdos de la junta u organismo director de la persona moral y cualesquiera otros documentos justificativos de la personalidad que se confiere. Dichos documentos los mencionará el funcionario con expresión de sus fechas y su origen.

No obstante lo anterior, tratándose de solicitudes de inscripción al Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, se podrá presentar poder emitido ante notario en el extranjero o cualquier otro a quien la ley del país atribuyere funciones de fedatario público, con facultades suficientes para los actos necesarios de los trámites ante el registro para efectos de los artículos 179, 195, 196, 197 y 199 de la Ley del ISR y las reglas correspondientes de la Resolución Miscelánea Fiscal, siempre que además se cumplan con los requisitos señalados en las fracciones anteriores, según corresponda.

IV. La Federación, las entidades federativas, los municipios, los estados extranjeros, los organismos internacionales, así como cualquier otra entidad con personalidad jurídica internacional, podrán acreditar la representación cuando realicen promociones ante autoridades fiscales en los términos siguientes:

1. *Podrán presentar el nombramiento o designación del funcionario o persona que conforme a su Ley Orgánica, Reglamento Interior, Estatuto Orgánico o similar sea competente o esté facultado para promover ante las autoridades fiscales, siempre que además se cumplan con los requisitos señalados en las fracciones anteriores, según corresponda.*

2. *Tratándose de Organismos Internacionales así como de entidades con personalidad jurídica internacional, podrán exhibir la designación o nombramiento del funcionario respectivo que permita constatar que dicha persona puede promover ante las autoridades fiscales de conformidad con el acuerdo internacional o acuerdo sede. En el caso de que no se pueda acreditar con lo anteriormente mencionado, se podrá presentar carta reconocimiento que emite la Secretaría de Relaciones Exteriores, y una declaración bajo protesta de decir verdad del funcionario en la que manifieste que tiene facultades para representar legalmente al Organismo Internacional o a la entidad con personalidad jurídica internacional, siempre que además se cumplan con los requisitos señalados en las fracciones anteriores, según corresponda.”*

Las reglas antes mostradas señalan claramente el procedimiento para la certificación de documentos extranjeros, la propia regla señala una excepción para los casos en que la documentación se presente en el proceso de un ejercicio de facultades de comprobación, por lo que tal situación no resulta aplicable para el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

3.3. Evaluación de la solicitud.

Cuando el Procedimiento de Acuerdo Mutuo inicie a solicitud expresa del contribuyente, una vez recibida la solicitud, la autoridad competente de que se trate

realizará el análisis de la solicitud así como de la información y documentación proporcionada por el contribuyente a fin de determinar si es procedente la solicitud.

Si la autoridad considera que requiere de mayor información y/o documentación, podrá solicitar al contribuyente a fin de contar con los elementos necesarios para la evaluación del caso. En su caso, si bien el Código Fiscal de la Federación no establece las formalidades de esta solicitud, el documento que se emita tendría que cumplir con las formalidades establecidas en el Artículo 38 del Código en cita.

De manera típica la autoridad pudiera dar un plazo de 15 días prorrogables para la presentación de la información, aunque en la práctica no se descarta la posibilidad de que contribuyentes (directamente o a través de sus representantes) y autoridades sostengan reuniones tendientes a enriquecer el análisis del caso. De no contar con mayor información, la autoridad tendrá que analizar el caso con los elementos disponibles.

En este punto, la autoridad buscaría en primera instancia soluciones unilaterales a la problemática expuesta por el contribuyente, de encontrar una solución, ésta sería notificada al contribuyente siguiendo las formalidades establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, si la autoridad considera que no hay elementos para iniciar el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, esta situación se haría del conocimiento del contribuyente, en este caso, ni la legislación doméstica ni los tratados señalan que el contribuyente perdería el derecho de presentar una segunda solicitud cuando cuente con mayores elementos, por lo que se preserva el derecho de los contribuyentes siempre que no se exceda de los plazos que para el caso se establecen en los Convenios para evitar la doble tributación.

De no encontrar una solución unilateral, y si la autoridad considera justificada la solicitud del contribuyente, se iniciará la comunicación con las autoridades competentes del otro Estado contratante, sin embargo, en la legislación aplicable no

se establece si el contribuyente será notificado de manera formal respecto de esta situación.

3.4. Comunicación con la otra autoridad competente.

Una vez que la autoridad mexicana ha recibido la solicitud y en su caso la documentación que motive al contribuyente para solicitar el inicio del Procedimiento de Acuerdo Mutuo y de considerar justificada la solicitud presentada por el contribuyente, las autoridades competentes de nuestro país iniciarán la comunicación con las autoridades competentes del otro Estado contratante.

3.4.1. Elementos del primer comunicado.

Mediante el primer comunicado que se emita a las autoridades competentes del otro Estado contratante, se deberán aportar los elementos de hecho y de derecho con los que se cuenta y que se analizaron para considerar la conveniencia de iniciar el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

Al igual que en el caso del escrito de solicitud presentado por el contribuyente, el primer comunicado debiera contener cuando menos los siguientes elementos

- Datos de la autoridad a la que se emite la propuesta, los elementos necesarios para la identificación del contribuyente que presentó la solicitud.
- En el caso de solicitudes presentadas en materia de precios de transferencia, los elementos que permitan la identificación a la o las partes relacionadas del contribuyente residentes en el otro Estado contratante.
- La materia sobre la que versará el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, los antecedentes con los que se cuente y los elementos documentales que se tengan para soportar la solicitud en la forma en que se citó para el oficio de solicitud.
- Los datos de los funcionarios que estarán a cargo del caso y los elementos necesarios para contactar a los mismos a fin de establecer la comunicación necesaria para el análisis del caso.

- Resumen de las transacciones, resoluciones o ajustes que den origen al Procedimiento de Acuerdo Mutuo.
- Ejercicios fiscales o período que cubre el proceso.
- Monto de las operaciones e impuestos que en su caso sean aplicable por cada ejercicio fiscal o período que cubre el proceso.
- Información relevante declarada por el contribuyente.
- Fundamento legales aplicables al caso que se analiza.
- Es casos que implican la materia de precios de transferencia, también se debiera incluir la siguiente información:
 - Transacciones comparables.
 - Descripción de la metodología aplicada para los ajustes.
 - Motivos considerados para la aplicación del método de precios de transferencia seleccionado por la autoridad.

Mediante el primer comunicado, si la autoridad competente está en condiciones de hacerlo, se puede incluir su posición y propuesta para la solución de la controversia.

La autoridad a la que se dirige la solicitud puede variar atendiendo a la materia que se estudia, como se mencionó con anterioridad, en el caso de nuestro país tenemos una autoridad que normalmente atiende los casos en materia de precios de transferencia y otra autoridad para el resto de los casos.

En el caso de solicitudes presentadas con motivo de ejercicios de facultades de comprobación que se encuentren en curso también se debieran incluir los elementos necesarios para identificar el proceso de auditoría, como puede ser el número de orden, autoridad revisora y demás elementos necesarios para su identificación.

3.4.2. Formato del comunicado.

Como se mencionó en el Capítulo anterior, la comunicación entre los estados generalmente es directa entre autoridades competentes, y con los diferentes Estados se pueden establecer los medios aplicables, como pueden ser por correo electrónico, correo certificado, valija diplomática, vía fax o personal.

El documento que se emita debe estar debidamente fundado y motivado, y se puede generar más de un ejemplar cuando se opte por remitir el comunicado, además de en idioma español, en otro idioma autorizado por el Convenio o en un tercer idioma acordado por las autoridades.

Cuando el Procedimiento de Acuerdo Mutuo inicie a iniciativa de cualquiera de las Autoridades Competentes de los Estados contratantes para resolver controversias relacionadas con la interpretación o aplicación del propio Acuerdo, las autoridades evidentemente no incluirán información alguna de ningún contribuyente, sin embargo, esto no obsta para que se incluyan los elementos necesarios para identificar claramente la problemática y desde luego su propuesta de solución.

La autoridad competente que recibe el primer comunicado puede, en primera instancia, hacer del conocimiento de la autoridad competente del otro Estado contratante la recepción de la solicitud antes de iniciar el estudio del caso, a fin de informar, en su caso, los datos de los funcionarios que se harán cargo del mismo para así agilizar la comunicación durante el proceso.

3.5. Desarrollo de la negociación.

Una vez emitido el primer comunicado, los Convenios no contemplan plazos para la respuesta de la autoridad del otro Estado contratante, de hecho, las autoridades competentes de los Estados cuentan con cierta libertad para el desarrollo de la negociación, en su caso, si los Convenios no contemplan la posibilidad de comunicación directa, ésta se debe dar mediante vías diplomáticas, las cuales pueden tomar tiempo, cuando se permite la comunicación directa, se pueden generar dos vertientes, ya sea la vía documental o la vía verbal.

Mediante la vía documental, la comunicación se efectúa por escrito, a través de los medios ya comentados, en tanto que vía verbal se puede realizar vía telefónica o incluso presencial, en este último caso es posible que al inicio del mecanismo se establezca una agenda de trabajo a fin de analizar el tema.

Considerando el costo que puede tener la negociación vía presencial, es común que éste mecanismo sólo se aplique en casos que traten sobre materias recurrentes, de esta manera, se puede establecer una agenda con reuniones periódicas para la atención de varios casos.

El número de reuniones o comunicados que se preparen para el proceso de negociación no está en forma alguna limitada, inclusive el plazo con el que se cuenta sólo se limita por la posibilidad de que un contribuyente solicite el procedimiento arbitral (cuando el Convenio lo permita) o por el límite de tiempo que establecen los propios Convenios o la legislación doméstica para la aplicación de las resoluciones que se alcancen mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

A través de la comunicación que sostengan las autoridades, se puede solicitar mayor información y en su caso exponer sus razonamientos y criterios aplicables al caso, así como la propuesta de solución.

Tampoco hay limitantes para que las autoridades competentes de los Estados contratantes puedan solicitar información y documentación adicional a sus respectivos contribuyentes.

Ni los Convenios ni la legislación interna impiden incluso que en casos complejos el propio contribuyente pueda participar en alguna reunión con las autoridades competentes de uno o ambos Estados a fin de exponer su punto de vista y agilizar el proceso.

3.6. Conclusión del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

Una vez concluido el proceso de negociación, las autoridades competentes de los Estados emiten un memorando de entendimiento, en el cual se indica la resolución

alcanzada y el efecto que tendrá la misma en el contribuyente y se da por concluida la negociación.

El acuerdo alcanzado se hace del conocimiento del contribuyente mediante la emisión de un oficio resolutorio en el cual se comunica el alcance del acuerdo y los pasos necesarios para su aplicación.

Cuanto el objeto de estudio implica a contribuyentes residentes o ciudadanos de ambos Estados, cada una de las autoridades competentes de los mismos harán del conocimiento de sus respectivos contribuyentes el acuerdo alcanzado mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

En el caso de nuestro país, resulta interesante comentar que no se cuenta con una facultad expresa para la autoridad a fin de que se emita la resolución alcanzada con motivo del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, en su caso, la facultad y procedimiento a seguir tiene su fuente en los Tratados para evitar la doble tributación.

Cuando un contribuyente presenta su promoción, puede hacerlo además en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece la facultad de la autoridad fiscal para resolver consultas sobre situaciones reales y concretas. No obstante, de aplicar esta disposición en sus respuestas, surgiría la duda respecto de si este comunicado constituiría una resolución impugnabile.

3.7. Aplicación de los acuerdos alcanzados.

El oficio que en su caso emita la autoridad con la finalidad de hacer del conocimiento del contribuyente el o los acuerdos alcanzados mediante un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, pueden tener diferentes efectos, entre los más importantes tenemos los siguientes:

- Puede generar el derecho a recibir la devolución de impuestos pagados en exceso en uno o ambos Estados.

Bajo este esquema, si el contribuyente hubiere sido sujeto de una tasa de retención superior a la permitida por el Tratado o a una tasa de retención considerada como consecuencia de una reclasificación del ingreso (p.e. regalía por asistencia técnica) y si la resolución fuera favorable al contribuyente, éste puede solicitar la devolución de los impuestos pagados en exceso.

- Puede generar la obligación de ajustar su declaración anual de impuesto sobre la renta a fin de aplicar los ajustes que se hubieran acordado en materia de precios de transferencia.

El ajuste que puede generarse en la declaración anual puede ser a favor o a cargo del contribuyente pero de manera simétrica respecto de los ajustes que efectuarían sus partes relacionadas, de manera que se evitaría la doble tributación económica.

- Puede generar el derecho a acreditar el impuesto sobre la renta pagado en exceso.

El artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que *“Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese mismo tratado”*.

En consecuencia, un contribuyente que haya sido sujeto a una tasa de retención superior a la permitida por el Tratado para evitar la doble tributación de que se trate, una vez agotado este Procedimiento puede, con base en el comunicado de la autoridad, acceder al acreditamiento del impuesto pagado en exceso, aplicando en su caso el resto de las disposiciones del mencionado Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Si bien las autoridades fiscales no están obligadas a llegar a un acuerdo, también esta situación se debe comunicar al contribuyente, en cuyo caso, como se mencionó

en el Capítulo anterior, los contribuyentes no pierden el derecho de acudir a las instancias contempladas por la legislación de los Estados contratantes.

CONSIDERACIONES FINALES

El ámbito comercial en el que se desempeñan individuos y empresas mexicanas ha permitido un intercambio comercial cada vez más intenso con países extranjeros, el cual no se limita al intercambio de bienes tangibles, sino también al intercambio de servicios, inversiones, créditos y bienes intangibles.

Los tratados internacionales resultan por tal motivo una herramienta útil en el desarrollo de actividades internacionales, ya que constituyen fuente de derecho para gobernados y gobernantes y, para los efectos legales de nuestro país, su observancia es obligatoria, debiendo considerarse en todo momento, que se encuentran jerárquicamente por encima de las leyes y en segundo plano respecto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para ser legítimos, los Tratados Internacionales deben de cumplir con una serie de formalidades contempladas en nuestro derecho interno, relativas a la designación de las autoridades competentes para intervenir en su negociación, y al mecanismo necesario para su aprobación y posterior promulgación.

A efectos de interpretar los Tratados Internacionales, resulta necesario observar no sólo nuestra legislación interna sino también, el derecho internacional y la Convención de Viena de 1969.

En este ámbito surgen los Tratados para evitar la Doble Tributación, los cuales, regulan la aplicación, en el caso de nuestro país, del impuesto sobre la renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de sus equivalentes en los Estados con los cuales se firmaron.

Al respecto, pueden surgir casos en los cuales un contribuyente puede considerar que las autoridades de uno o ambos estados Estado pueden sujetarlo a un gravamen que no esté de acuerdo con las disposiciones de este tipo de Tratados Internacionales; ante este tipo de situaciones, los propios Tratados para evitar la Doble Tributación prevén el Procedimiento de Acuerdo Mutuo como un mecanismo a través del cual, con independencia de los recursos de los cuales se dispone en

términos de la legislación doméstica, un contribuyente puede válidamente obtener la asistencia de las autoridades para resolver este tipo de controversias.

Sin embargo, como se analizó en el segundo Capítulo del presente trabajo, el alcance de los mismos varía en función de lo contratado con cada Estado, por lo que el beneficio que pudiera obtenerse de la aplicación de los mismos varía en relación directa con el país en el cual surgió el conflicto.

Esta situación pudiera resultar en desventajas competitivas al momento de realizar actividades en el extranjero, ya que la protección de este instrumento no es el mismo en términos de todos los Tratados firmados por nuestro país, toda vez que en algunos casos no es aplicable en casos de no discriminación para nacionales no residentes, y en otros casos se prevén disposiciones diferentes para la puesta en marcha de un procedimiento arbitral, entre otros casos específicos analizados en el segundo Capítulo del presente trabajo.

Si bien la legislación interna de nuestro país contiene disposiciones que de manera armónica hacen referencia al Procedimiento de Acuerdo Mutuo, la legislación no cubre la totalidad de los supuestos necesarios para la aplicación del mismo, ya que como se comentó en el desarrollo del tercer capítulo de este análisis, las autoridades no cuentan con una facultad expresa para la emisión de un comunicado, a través del cual, se haga del conocimiento del contribuyente los acuerdos alcanzados mediante la aplicación de un procedimiento de acuerdo mutuo, esta situación pudiera generar un conflicto considerando que las autoridades únicamente pueden efectuar las acciones para las cuales estén expresamente facultados.

Del análisis a la legislación aplicable, podemos comprender que el Procedimiento de Acuerdo Mutuo no constituye un recurso impugnabile, y que inclusive, las autoridades de los Estados contratantes no están obligadas en forma alguna a alcanzar un acuerdo ante el tema de controversia.

Cuando un contribuyente que considere que se le está aplicando un gravamen que no esté de acuerdo con las disposiciones del Tratado Internacional, una vez que

haya acudido al inicio de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo encuentre que las autoridades no alcanzaron un acuerdo que solucione su problemática, se presenta la duda de si esto pudiera constituir una causal para la denuncia del Tratado Internacional, o si el contribuyente, una vez agotadas las instancias contempladas en el derecho interno, simplemente pudiera verse en la situación de absorber el costo de una sobre tributación o una doble tributación.

A manera de ejemplo, cuando un contribuyente es sujeto a una tasa de retención superior a la permitida por el Tratado para evitar la Doble Tributación que le resulte aplicable, en términos del Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta podrá acreditar el excedente, sin que se aclare si también le resultarán aplicables el resto de los límites para el propio acreditamiento, lo cual resultaría lógico, sin embargo, esto representaría para el contribuyente absorber un costo fiscal más alto.

Por consecuencia, podemos concluir que el Procedimiento de Acuerdo Mutuo contemplado en los Tratados para evitar la Doble Tributación, si bien constituye una herramienta útil en los casos en los que un contribuyente considere que está siendo sujeto a una tributación que no esté conforme al propio Tratado, al no constituir un recurso y no obligar a los Estados a alcanzar un acuerdo, no garantiza que un contribuyente no sea afectado fiscalmente, no obstante que le asista la razón, por lo que ante este tipo de conflictos, el contribuyente no debiera limitarse a la aplicación de esta herramienta y descuidar el resto de los recursos de impugnación que le puedan otorgar las disposiciones de ley interna en ambos Estados.

BIBLIOGRAFÍA.

Bibliografía Básica.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917.
Última modificación publicada el 27 de abril de 2010.
- Ley sobre la Celebración de Tratados.
Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992.
- Decreto por el que se promulga la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, hecha en Viena el 23 de mayo de 1969.
Publicado en el Diario Oficial de la federación el 14 de febrero de 1975.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002.
Última modificación publicada el 27 de abril de 2010.
- Código Fiscal de la Federación.
Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.
Última modificación publicada el 28 de diciembre de 2009.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2010.
Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de junio de 2010.
- Model Tax Convention on Income and on Capital.
Condensed Version. OCDE. Julio 2008.

- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.
OCDE. Versión 2009.
- MANUAL ON EFFECTIVE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES (MEMAP).
OCDE. Versión Febrero 2007.
- Acuerdo Amistoso con arreglo al Convenio celebrado entre México y Estados Unidos para evitar la doble tributación, en materia de residencia fiscal. Marzo 9 de 2005.

Bibliografía Complementaria.

- Manual de Derecho Internacional Público, Max Sorensen, Fondo de Cultura Económica, traducción a cargo de la Dotación Carnegie para la Paz Internacional, México, 1973.
- Derecho Internacional Público, Modesto Seara Vázquez, Ed. Porrúa, S.A., México 1983.
- El Derecho y la Fuerza en el Sistema Internacional, G.I. Tunkin, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1989.
- Derecho Internacional Público, Manuel J Sierra, Librería Porrúa Hnos. y Cía., S.A., 4ª Edición, México, 1963.
- Primer Curso de Derecho Internacional Público. Dr. Carlos Arellano García. Editorial Porrúa, 1999.

- Fundamentos Políticos del Derecho Internacional, Morton A. Kaplan y Nicholas de B. Katzenba Ch, Ed. Limusa Wiley, S.A., México 1965.
- Título: Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación 2009 TOMO I y TOMO II, Herbert Bettinger Barrios, Editorial ISEF, Edición 2009.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 2009.
- Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de febrero de 2004.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Austria para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de diciembre de 2004.
- Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Barbados para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de enero de 2009.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de enero de 1997.

- Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2007.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 2007.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Corea para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo de 1995.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 2000.
- Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Popular China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 2006.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Dinamarca para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 1998.

- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Ecuador para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de abril de 2001.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y El Reino de España para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero de 1994.
Modificado mediante decretos publicados el 25 de enero de 1996 y el 22 de julio de 2003.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de agosto de 1999.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Francia para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo de 1993.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Helénica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Capital.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2005.

- Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de la India para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de marzo de 2010.
- Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Indonesia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de diciembre de 2004.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos e Irlanda para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de agosto de 2000.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Islandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2008.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el estado de Israel para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de agosto de 2000.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de marzo de 1995.

- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de enero de 1997.
- Convenio entre el Gran ducado de Luxemburgo y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de febrero de 2002.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de agosto de 1996.
- Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Nueva Zelandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de junio de 2007.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994.
Modificado mediante Decreto publicado el 29 de diciembre de 2009.
- Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Republica de Polonia para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de octubre de 2002.

- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Portuguesa para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de abril de 2001.
- Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del norte para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 1995.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Checa para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de enero de 2003.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Eslovaca para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de septiembre de 2007.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y Rumania para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Capital.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2001.
- Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Federación de Rusia para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta.
Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de mayo de 2008.

- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de agosto de 1996.

- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 1993.

- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de octubre de 1994.

- Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Sudáfrica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de julio de 2010.