

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

**Por : Lic. Raúl Moreyra Suárez
Agosto de 2004**

Introducción

En el presente trabajo me referiré al estado que guardan los Tratados para Evitar la Doble Tributación que ha celebrado México con otros Estados y que se encuentran surtiendo sus efectos, exclusivamente en relación a los artículos donde se encuentran regulados los principales ingresos que provocan la retención del impuesto sobre la renta y que en consecuencia se traducen en situaciones más ventajosas de tributación para los residentes en el extranjero a las que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta. También analizaré el capítulo de dividendos, aún cuando en la Ley Mexicana ya no existe retención sobre su pago a los no residentes por concepto de dicho ingreso, pero continúa siendo importante el tema para efectos de residentes en México a quienes les pagan dividendos sociedades residentes en algún país que tenga Tratado celebrado con México.

Los artículos de los Tratados que serán analizados son los que se refieren a los siguientes rubros:

- a) Dividendos (artículo 10)
- b) Intereses (artículo 11)
- c) Regalías (artículo 12)
- d) Ganancias de Capital en lo relativo a enajenación de acciones (artículo 13).

Al final de cada capítulo, se incluyen cuadros que muestran las tasas de retención aplicables en relación a cada uno de los ingresos arriba citados, por cada país con el que México tiene celebrado Tratado y cuyos ingresos son objeto de retención en términos de los propios Tratados.

Además de los cuadros antes mencionados, al final de este trabajo aparecen anexos conteniendo la información que se lista a continuación, por la importancia que reviste y por el hecho de que sin dicha información no se cuenta con los elementos suficientes para aplicar correctamente los Tratados. Dentro de dichos anexos también se contiene la lista de tratados de libre comercio celebrados por México a esta fecha, pues aún cuando no es tema a desarrollar en este trabajo, considero que constituye información importante para tener disponible.

ANEXOS

- A) Tratados fiscales para evitar la doble tributación
- B) Relación de observaciones y reservas hechas por México al Modelo de la OCDE.
- C) Estados considerados como territorios con régimen fiscal preferente.
- D) Estados con sistema de tributación territorial.
- E) Estados miembros de la Unión Europea.
- F) Estados miembros de la OCDE.
- G) Tratados amplios de Intercambio de Información en Materia Fiscal.
- H) Tratados de libre comercio.

I. DIVIDENDOS

(ARTICULO 10)

A) Modelo de la OCDE

1) Estado que puede gravar

Los ingresos por dividendos se encuentran regulados en el artículo 10 del Modelo de Tratado de la OCDE y en el mismo se señala que los ingresos por dividendos pueden ser gravados, tanto en el Estado de residencia de quien los recibe, como en el Estado de la fuente de riqueza.

2) Tasa del impuesto

El estado de la fuente, no puede gravarlos con un impuesto que exceda de los siguientes porcentajes:

- a) 5% del importe del dividendo si el beneficiario efectivo es una empresa (excluidas las sociedades de personas) que detente al menos el 25% del capital de la empresa que pague los dividendos.

La razón por la cual se excluye a las sociedades de personas, obedece al hecho de que en muchos Estados dichas sociedades carecen de personalidad jurídica, y en consecuencia, al ser transparentes los contribuyentes son los socios.

- b) 15% del importe del dividendo en los demás casos.

3) Concepto de dividendo

Conforme al Modelo, los dividendos se definen como los rendimientos de las acciones o bonos de goce, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales, sujetas por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones.

La definición anterior, con algunas variantes, es la que se recoge en la mayoría de los Tratados celebrados por México.

Los beneficios no distribuidos de las sociedades, no pueden ser objeto del impuesto sobre dividendos.

4) Reserva de México

México hizo una reserva a partir de enero de 2003, en relación a este artículo, manifestando inconformidad respecto a los límites máximos permitidos de las tasas de retención señaladas en el Modelo de la OCDE.

B) Tratado con los Estados Unidos de América

1) Estado que puede gravar

Los ingresos por dividendos pueden ser gravados, tanto en los Estados Unidos de América, como en México.

2) Tasa del impuesto

La tasa máxima del impuesto es del 5% del importe bruto del dividendo pagado, si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos.

Cuando el beneficiario efectivo sea un sujeto que no quede comprendido en el supuesto mencionado en el primer párrafo anterior, la tasa general de retención que se aplicará no excederá del 10% del importe bruto del dividendo.

En el segundo protocolo celebrado entre México y los Estados Unidos de América el 26 de noviembre de 2002, se prevee la exención del impuesto en el pago del impuesto sobre dividendos en varios supuestos y además se establece que cuando los Estados Unidos de América pacte condiciones más benéficas con otros Estados en relación con las exenciones, México puede solicitar el mismo tratamiento.

3) Concepto de dividendo

La definición de dividendo contenida en el Tratado es la siguiente "significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya."

Como se puede advertir, de la anterior definición, la cantidad que resultaba de aplicar un factor durante los años de 1999, 2000 y 2001 y que establecía la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene la naturaleza de un rendimiento que derive de la

acción, conforme a la definición del concepto de dividendo antes transcrita que contiene este Tratado y los demás celebrados por México, y como ya se hizo notar, la diferencia por la aplicación del factor, tampoco es una ganancia distribuida por la persona moral según definición de la Ley, ni constituye un ingreso de quien percibe el dividendo, por lo cual no era correcto establecer gravamen alguno sobre dicho resultado y debe proceder la devolución del impuesto retenido con exceso a los no residentes, mientras no transcurran los cinco años de la prescripción del derecho para el contribuyente, contados desde la fecha en que fue pagado el impuesto retenido.

4) Limitación de beneficios

Es preciso consultar el Artículo 17 inciso g) del Tratado relativo a Limitación de Beneficios, ya que existen ciertas limitaciones para la aplicación de los beneficios del Tratado en el caso de ingreso por dividendos.

C) Dividendos en otros Tratados

Tasas de retención y tenencia accionaria

En los Tratados que se encuentran surtiendo sus efectos en México, los límites a las tasas coinciden en términos generales con los recomendados por la OCDE, sin embargo, existen diferencias importantes, ya que en algunos casos hay exención, o bien, el porcentaje mínimo de tenencia accionaria en el capital de la sociedad que paga los dividendos para aplicar la tasa máxima del 5% varía entre el 10%, el 20% o el 25%.

Para la aplicación del límite de la tasa máxima del 5% se deben reunir los siguientes requisitos en los tratados que se mencionan:

1) Tenencia accionaria con derecho a voto

En el caso de Australia, E.U.A., Irlanda y Suecia, se requiere, que el porcentaje mínimo de tenencia accionaria sea con derecho a voto, sin embargo, respecto a los demás Estados no se exige dicho requisito.

2) Tratado con Japón

En el Tratado con Japón se establece, que la tenencia accionaria mínima del 25% debe existir, por lo menos, durante un periodo de seis meses inmediatos anteriores al término del ejercicio fiscal en que se lleve a cabo la distribución del dividendo.

3) Tratado con los Países Bajos

En el Protocolo del Tratado con los Países Bajos, se dispone que el impuesto solamente se podrá aplicar en el país de residencia del perceptor del dividendo, mientras los Países Bajos no graven con el Impuesto a las Sociedades a los dividendos que reciba una sociedad residente en los Países Bajos, procedentes de otra sociedad residente en México.

4) Tratados con Ecuador, Polonia, Portugal, República Checa y Rumania.

Conforme a estos Tratados no se exige que el perceptor de los mismos sea una persona moral y en el de Ecuador no se establece un mínimo de tenencia accionaria.

5) Tratado con Luxemburgo

El Protocolo de este Tratado señala, que para obtener los beneficios del Tratado, el residente en el otro Estado podrá ser requerido para demostrar con certificación emitida por la autoridad fiscal del otro país, que se causa el impuesto directo sobre el ingreso en cuestión.

DIVIDENDOS

		Tasa	Mínimo de Tenencia Accionaria	Tasas por Tenencias Inferiores	
Exención	1)	Australia	0%	10%	15%
	2)	Corea	0%	10%	15%
	3)	Dinamarca	0%	25%	15%
	4)	Finlandia	0%	No Aplica	0%
	5)	Francia*	0%	No Aplica	0%
	6)	Noruega	0%	25%	15%
	7)	Países Bajos	0%	10%	15%
	8)	Reino Unido	0%	No Aplica	0%
	9)	Singapur	0%	No Aplica	0%
Tasas Superiores	1)	Canadá	10%	25%	15%
	2)	Italia	15%	No Aplica	15%
	3)	Portugal	10%	No Aplica	10%
	4)	Rep. Checa	10%	No Aplica	10%
	5)	Rumania	10%	No Aplica	10%
Tasas del 5%	1)	Alemania	5%	10%	15%
	2)	Bélgica	5%	25%	15%
	3)	Chile	5%	20%	10%
	4)	Ecuador	5%	No Aplica	5%
	5)	España	5%	25%	15%
	6)	E.U.A. **	5%	10%	10%
	7)	Irlanda	5%	10%	10%
	8)	Israel	5%	10%	10%
	9)	Japón	5%	25%	15%
	10)	Luxemburgo	5%	10%	15%
	11)	Rep. de Polonia	5%	25%	15%
	12)	Suecia	5%	10%	15%
	13)	Suiza	5%	25%	15%

*La exención no se aplicará en el caso de que más del 50 % de las acciones de la sociedad residente en Francia sean detentadas por un residente en un tercer estado, en cuyo caso se aplicará una tasa de retención del 5%.

**En ciertos casos previstos en el segundo Protocolo adicional de fecha 26 de noviembre de 2002 no se causará el impuesto.

II. INTERESES

(ARTICULO 11)

A) Modelo de la OCDE

1) Estado que puede gravar

Conforme al Modelo, los intereses pueden ser gravados en el Estado del que proceden y también en el Estado donde reside el beneficiario efectivo de los mismos.

2) Tasa máxima de retención

La tasa de retención máxima establecida es del 10% del importe bruto de los intereses.

México hizo una reserva para no aceptar el límite máximo de retención del 10% y también se reservó el derecho de considerar como intereses a otro tipo de rentas, como por ejemplo, las derivadas de contratos de factoraje y a las provenientes de contratos de arrendamiento financiero.

3) Concepto de interés

El concepto de interés según se define en el Modelo, consiste en los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses para efectos del artículo del Modelo.

4) Fuente de riqueza

Los intereses solamente se consideran procedentes de un Estado cuando se generan en el mismo y siempre y cuando quien paga el interés sea residente de dicho Estado.

En el caso de establecimientos permanentes que soporten el pago, el impuesto se considerará procedente del Estado donde se encuentre situado el establecimiento permanente.

5) Partes relacionadas

Finalmente, se alude al aspecto de impedimento para la aplicación de los beneficios contenidos en los Tratados, cuando en razón de las relaciones existentes entre el acreedor y el deudor, se pague un interés en exceso del que se pagaría en ausencia de tales relaciones.

B) Ley del Impuesto sobre la Renta

El impuesto por ingresos derivados de intereses obtenidos por residentes en el extranjero provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, se encuentra regulado en los artículos 195, 196, 197, 198 y 199 del Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dicho Título se denomina De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional.

1) Fuente de riqueza

Se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando en México se coloca o invierte el capital o cuando los intereses se paguen por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Como se puede advertir de lo anteriormente expuesto, en el Modelo de la OCDE no se contempla que la fuente de riqueza pueda incluir el caso de que el capital se invierta o se coloque en el Estado, pues solamente se refiere a la fuente como el lugar de residencia de quien paga el interés y siempre que se genere el interés en dicho Estado o sea que se requiere la existencia de ambos supuestos y en ese sentido son los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, por lo cual México no podrá aplicar el concepto de fuente en términos de Ley en el caso de aplicación de Tratados, salvo que el Tratado en cuestión contenga dicho concepto de fuente contenido en la Ley.

En el caso de contratos de arrendamiento financiero, la fuente de riqueza se considera que se encuentra en México, cuando los bienes se utilicen en el país o cuando los pagos efectuados al extranjero se deduzcan total o parcialmente por un establecimiento permanente ubicado en el país. Se presume que el bien se utiliza en México, cuando quien lo use o goce sea un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Respecto al anterior concepto de fuente, en relación a la utilización de los bienes en México, deben tenerse por reproducidos los comentarios arriba expresados

sobre la imposibilidad de México de aplicar este criterio de fuente, salvo que el Tratado en cuestión así lo prevea.

2) Concepto de interés

La definición de interés se encuentra contenida en el artículo 195 de la Ley, en el artículo 198 se regula el interés percibido por arrendamiento financiero y en el 199 el de interés del rendimiento de las operaciones financieras derivadas de deuda y de las referidas a un subyacente.

La definición del concepto de interés contenida en los artículos mencionados del Título V es sumamente importante para la aplicación de los Tratados, pues a mi juicio, es la que resulta aplicable y no la del artículo 9, ya que si ese fuera el caso, no tendría razón de existir la definición dentro del Título V.

Tasas de retención

La tasa general de retención es del 33% la cual descenderá en un uno por ciento para quedar en 32% en el año 2005 y existen otras tasas de retención aplicables que pueden ser del 4.9%, 10% y 21%; o bien tratándose de arrendamiento financiero y de intereses pagados a reaseguradoras del 15%.

Mediante un artículo transitorio de la Ley que inició su vigencia el 1º. de enero de 2004, se dispuso que los intereses pagados a bancos residentes en el extranjero registrados en el SAT, que se encuentren ubicados en un país con el cual México tenga celebrado tratado para evitar la doble tributación, se gravarán durante el año de 2004 con la tasa del 4.9% en lugar de la tasa del 10%.

La tasa de retención sobre los intereses pagados a residentes en paraísos fiscales, es la misma que contempla la Ley en el caso de pago de intereses a bancos extranjeros y los derivados de títulos colocados entre el gran público inversionista, entre otros, en lugar de la tasa del 40%.

La tasa del impuesto aplicable conforme a la Ley a los ingresos por intereses derivados de contratos de arrendamiento financiero es del 15%, pero dicha tasa puede ser objeto de una retención inferior por aplicación del Tratado correspondiente, dependiendo del sujeto, e incluso independientemente del sujeto, en todos los casos la tasa de retención se reduce al 10%, tratándose de Canadá, Francia, Irlanda, Israel, Italia, Luxemburgo, Portugal y República Checa por aplicación de los respectivos Tratados.

C) Tratado con los Estados Unidos de América

1) Tasas máximas

Las tasas máximas de retención sobre el importe bruto de los intereses son las siguientes cuando provengan de los conceptos que se señalan a continuación:

- 4.9% a) Préstamos otorgados por bancos, incluyendo los bancos de inversión y de ahorro.
b) Instituciones de seguros.
c) Bonos u otros títulos que se negocien regular y substancialmente en un mercado de valores reconocido. (El artículo 15 del Protocolo señala lo que se entiende por mercado de valores reconocido).

- 10% En los casos en que el beneficiario efectivo no sea una de las personas mencionadas anteriormente y los intereses sean pagados por las siguientes personas:

- a) Bancos, incluyendo los bancos de inversión y ahorro.
b) Adquirentes de maquinaria y equipo cuando el beneficiario efectivo sea el enajenante en una venta a crédito. Si se transfiere el crédito, la tasa aplicable será la que corresponda al adquirente del crédito que sea el beneficiario efectivo.

- 15% En los demás casos.

Los intereses que provengan de créditos respaldados ("back to back") no podrán beneficiarse de las tasas del Tratado.

2) Exenciones

Están exentos los ingresos por intereses que se mencionan a continuación:

- a) Aquellos respecto a los cuales los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales sean los beneficiarios efectivos o bien sean pagados por los mismos.
- b) Los recibidos por fideicomisos, sociedades o entidades constituidas u operadas con el único fin de administrar u otorgar beneficios al amparo de planes de pensiones, haberes de retiro y jubilaciones u otros beneficios a los empleados, siempre y cuando su renta se encuentre generalmente exenta del impuesto en el otro Estado.

- c) Los intereses que procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años, concedido, garantizado o asegurado por el "Export-Import Bank " o el "Overseas Private Investment Corporation".
- d) Idem al c) anterior cuando los intereses provengan de E.U.A. y las entidades en cuestión sean el Banco Nacional de Comercio Exterior S.N.C. o Nacional Financiera S.N.C.

3) Limitación de beneficios

En todos los casos de pago de intereses es preciso verificar las disposiciones del artículo 17 inciso g) del Tratado sobre limitación de beneficios para determinar si existe o no una limitación.

D) Intereses en Otros Tratados

Conceptos de interés

El concepto de interés es sumamente importante para la aplicación de los Tratados, ya que en la mayoría de los casos los Tratados remiten a la definición del concepto contenida en la Ley del Estado de donde procede el pago de los mismos y esto ocurre en la mayoría de los Tratados celebrados por México que se encuentran surtiendo sus efectos, pero en algunas ocasiones se aplica el concepto de interés contenido en el Tratado correspondiente. También es muy importante destacar en este punto, que cuando hay remisión a la Ley del Estado de la fuente se hace referencia también a cualquier renta asimilable a interés por la legislación del Estado correspondiente.

Aquellos ingresos del residente en el extranjero que no puedan quedar comprendidos dentro del concepto de interés, ni el de la renta asimilable al mismo, podrían quedar gravados, dependiendo de los artículos específicos, bajo el concepto de Ganancias de Capital, que se regula en el artículo 13 de los Tratados, si se trata de ganancias obtenidas por la enajenación de ciertos derechos y en caso contrario, y siempre y cuando no se trate de enajenación de derechos, quedarían normalmente comprendidos dentro del artículo 7 que se refiere al concepto de Beneficios Empresariales, en cuyo caso, solamente pueden ser gravados en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los ingresos, por tratarse de ingresos propios de la actividad empresarial del no residente.

La definición de interés en los Tratados celebrados con Bélgica, Francia, Países Bajos y Suiza no remiten a la Ley de los Estados contratantes, sino que se encuentra en el propio artículo 11 de cada Tratado y dicha definición es

prácticamente idéntica en los cuatro casos y coincide con la plasmada en la del Modelo de la OCDE. La definición contenida en el Tratado de los Países Bajos, agrega que las penalizaciones por mora se consideran como intereses y el Tratado con Bélgica dispone que no se tratará como intereses a los rendimientos de las acciones que se gravan como dividendos en el otro Estado, excepto por lo anterior, la definición en los cuatro Tratados es la siguiente:

“El término intereses empleado en el presente artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente los rendimientos de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos”.

A continuación se presenta un cuadro donde aparece la tasa de retención aplicable conforme a los diferentes Tratados que se encuentran surtiendo sus efectos y algunas particularidades en la aplicación de los mismos.

Tratado con Luxemburgo

El Protocolo de este Tratado señala, que para obtener los beneficios del Tratado, el residente en el otro Estado podrá ser requerido para demostrar con certificación emitida por la autoridad fiscal del otro país, que se causa el impuesto directo sobre el ingreso en cuestión.

INTERESES

<u>Países</u>	<u>Bancos</u>	<u>General</u>
Alemania	10%	15%
5) Australia	10%	15%
Bélgica	10%	15%
Canadá (nmf)	10%	10%
Corea	5%	15%
1) Chile (nmf)	15%	15%
Dinamarca	5%	15%
8) Ecuador	15%	15%
2) España (nmf)	5%	15%
3) Estados Unidos	4.9%	15%
4) Finlandia	10%	15%
Francia (nmf)	5%	10%
Irlanda	5%	10%
Israel	10%	10%
Italia (nmf)	10%	10%
5) Japón	10%	15%
Luxemburgo	10%	10%
Noruega	10%	15%
6) Países Bajos	5%	15%
Portugal	10%	10%
7) Reino Unido	5%	15%
República Checa	10%	10%
República de Polonia	10%	15%
Rumania	15%	15%
Singapur	5%	15%
Suecia	10%	15%
Suiza	10%	15%

(nmf) Nación más favorecida.

- 1) Si Chile pacta una tasa inferior con otro país en el futuro, dicha tasa se aplicará a México.
- 2) La tasa del 5% se aplica también en pago de intereses a cajas de ahorro.
- 3) Se aplica una tasa del 10% si los intereses son pagados a proveedores de maquinaria y equipo y la del 4.9% se aplica a los pagados a bancos, incluidos los bancos de inversión y ahorro, a instituciones de seguros y a títulos negociados en mercado de valores.
- 4) El 10% se aplica también a proveedores de maquinaria y equipo y a títulos negociados en mercado de valores
- 5) La tasa del 10% se aplica también a instituciones de seguros, a títulos negociados en mercado de valores y proveedores de maquinaria y equipo.
- 6) La tasa del 5% se aplicará también a instituciones de seguros y a los títulos negociados en mercado de valores y la tasa del 10% cuando sean pagados por bancos o a proveedores de maquinaria y equipo.
- 7) La tasa del 5% se aplica también a instituciones de seguros y a los títulos negociados en mercado de valores. La tasa del 10% se aplica a los pagados por bancos y a los pagados a proveedores de maquinaria y equipo.
- 8) Después de cinco años de que surta sus efectos se aplicará la tasa del 10% a bancos.

III. REGALIAS

(ARTICULO 12)

A) Modelo de la OCDE

El concepto de regalías es regulado en el Artículo 12 del Modelo de Tratado elaborado por la OCDE.

1) Estado que puede gravar

Conforme al artículo señalado, las regalías pagadas por un residente de uno de los Estados contratantes y recibidas por un beneficiario residente del otro Estado, serán gravadas exclusivamente en el Estado de residencia del beneficiario.

De acuerdo a los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, la única excepción al principio de que las regalías sean gravadas en el Estado de residencia del beneficiario, es en aquellos casos en que este último tiene un establecimiento permanente en el Estado desde el cual se pagan las regalías.

2) Observación y reservas de México

México hizo una observación a partir del 1º de enero de 2003, conforme a la cual se consideran regalías cualesquiera pagos que no sean por la transmisión total de los derechos sobre el software, incluyendo aquellos pagos por el uso de "software" aún cuando el mismo sea para uso en el negocio del licenciataria.

Es preciso señalar al respecto que una observación solamente refleja una interpretación del Estado que la produce, en este caso México.

Por otro lado, las reservas según la Convención (Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) son declaraciones unilaterales de un Estado y que solamente pueden ser hechas por el Estado que pretende aplicarlas al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un Tratado o adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del Tratado en su aplicación en ese Estado.

Como se podrá observar, las reservas para que tengan dicha naturaleza las hubiera tenido que efectuar México en cualquiera de los actos mencionados y no a posteriori, para que puedan vincular al otro Estado contratante del Tratado bilateral o bien incorporar en la definición de regalías de los Tratados que

celebre los conceptos a los cuales se les aplique dicha definición como lo hizo con la concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico que incorporó como parte del concepto de regalía en todos los Tratados que ha celebrado.

3) Concepto de regalías

El concepto de regalías que se establece en el Modelo es el de cualquier clase de pago recibido por conceder el uso o el derecho de usar un derecho de autor de naturaleza literaria, artística, científica, incluyendo películas cinematográficas y cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, formula secreta o proceso o bien por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

El concepto de concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico, incluyendo la renta de contenedores, fue excluido de la definición de regalías del Modelo con posterioridad al año 1977, para efectos de que dichos ingresos fueran gravados bajo el concepto de Beneficios Empresariales en términos del artículo 7 del Modelo de Tratado, en el Estado de residencia del beneficiario, pero México incorporó el concepto anterior en la definición de regalía de todos los Tratados que ha celebrado a efecto de poder gravar estas rentas mediante retención como regalías.

Los ingresos obtenidos por la explotación de películas cinematográficas incluyen las que sean exhibidas en los cines o en la televisión, pero de acuerdo a los comentarios del Comité Fiscal, dichos ingresos pueden ser considerados en los Tratados por las partes como Beneficios Empresariales.

a) Transferencia de Tecnología o "Know-How"

El concepto más importante a precisar sobre la definición de regalías es el relativo a la información sobre experiencias industriales, comerciales o científicas, que es lo que se ha dado en llamar "know-how" y que no es otra cosa sino la transferencia de tecnología.

La definición de "know-how", o transferencia de tecnología, que utiliza el Comité Fiscal de la OCDE es la siguiente:

"Know-how" es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el "know-how" representa lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica.

En el "know-how" una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares, no reveladas al público, a la otra parte, para que pueda utilizarlas por cuenta propia. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por parte del cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado. El contrato difiere pues de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma un trabajo para la otra parte.

Conforme a lo anterior, no constituyen regalías, en el sentido del artículo 12, las remuneraciones obtenidas por los servicios de postventa, las prestaciones satisfechas por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador, una mera asistencia técnica o las consultas rendidas por un ingeniero, un abogado o un experto contable. Estos últimos servicios quedan comprendidos generalmente bajo la aplicación del artículo 7 de Beneficios Empresariales.

b) Software

Los pagos por concepto de licenciamiento de "software" también son considerados como regalías, ya que el software constituye un derecho de autor y el Comité Fiscal de la OCDE lo describe como un programa o una serie de programas conteniendo instrucciones para una computadora, requeridas ya sea para procedimientos operacionales de la computadora misma (software operacional) o para otros procesos (software aplicado). El software puede ser transmitido a través de medios muy diversos, por ejemplo: por escrito, por cinta magnética o disco o por disco láser, etc.. Puede ser standard con un amplio rango de aplicaciones o ser hecho específicamente para un usuario.

La Ley de Derechos de Autor de México, en el artículo 13, fracción XI considera a los programas de cómputo (software) como un derecho de autor, al igual que en la mayoría de los Estados miembros de la OCDE. En aquellos casos en que el software sea para uso personal o del negocio del licenciataria, los pagos deben considerarse como Beneficios Empresariales, según los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, pero ya se indicó anteriormente que México hizo una observación, a partir del 1º de enero de 2003, pretendiendo considerar incluso estos pagos como regalías.

Por otra parte, según el Comité Fiscal, cuando la titularidad del software es enajenada, en lugar de licenciarse el uso, tampoco procede la retención del impuesto, ya que la contraprestación no se considera como el pago de una regalía.

4) Reservas de México al artículo 12

México llevó a cabo cinco reservas con relación al artículo 12 del modelo de la OCDE para negociar la celebración de sus Tratados bilaterales y que son las siguientes:

1. Se reservó el derecho de gravar las regalías en la fuente.
2. Se reservó el derecho de excluir de los beneficios otorgados por el artículo a las regalías que sean pactadas con el propósito de obtener ventaja de la aplicación del Tratado y no por razones comerciales de buena fe.
3. Se reservó el derecho de continuar considerando como ingresos por regalías los pagos por la concesión del uso de equipo industrial, comercial o científico, así como de contenedores.
4. Se reservó el derecho de definir el concepto de fuente de las regalías como el Estado en el cual es residente del pagador de las mismas.
5. Finalmente, en reserva efectuada en enero de 2003, se reservó el derecho de considerar como regalía la utilidad derivada de la enajenación de los derechos, cuando la contraprestación dependa de la productividad, uso o disposición de dichos derechos.

En relación al punto 5 anterior, es preciso reproducir el comentario contenido bajo el rubro de Observación y reservas de México al principio de este capítulo.

B) Ley del Impuesto sobre la Renta

Los aspectos de la Ley que conviene destacar son los siguientes:

1) Fuente de riqueza

La retención del impuesto por el pago de regalías procede en aquellos casos en que la fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional y la Ley establece en el artículo 200, que se considerará que se encuentra dicha fuente de riqueza en este país, cuando los bienes o derechos por los cuales se paguen las regalías se aprovechen en México o cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.

México hizo una reserva a lo señalado en el Modelo de la OCDE en relación a la fuente de riqueza para negociar en los Tratados bilaterales la posibilidad de considerar como tal al Estado donde reside quien paga las regalías, sin embargo la reserva no alude al concepto de aprovechamiento en territorio nacional en aquellos casos en que las regalías no sean pagadas por un residente en México, por lo cual

este concepto de fuente contenido en la Ley no se podrá aplicar, tratándose de ingresos obtenidos por residentes en Estados con los cuales México tenga celebrado Tratado, salvo que así lo establezca el propio Tratado.

2) Concepto de regalías

El concepto de regalías se contiene en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, señalándose que se consideran regalías, "entre otros, a los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, formulas, o procedimientos y equipos, industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas u otro derecho o propiedad similar."

La Ley señala además, que el pago por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas, incluye a los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir, para retransmitir, imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

Finalmente, es pertinente destacar, que conforme a la Ley, también se considerará como regalía la contraprestación por la enajenación de bienes o derechos en cuestión, independientemente de cómo se determine dicha contraprestación, en otras palabras se grava el ingreso aún en aquellos casos en que la contraprestación por la enajenación no se vincule a la productividad del derecho.

3) Concepto de asistencia técnica

Por otra parte, la propia Ley aclara que los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías y define la asistencia técnica como la prestación de servicios personales independientes, por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos

conocimientos.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en el último párrafo del artículo 210, que en el caso de las personas morales extranjeras, también se puede considerar que prestan servicios profesionales.

4) Tasas del impuesto

Las tasas del impuesto conforme a la Ley son del 5%, en el caso de uso temporal de carros de ferrocarril, del 25% y del 33% la cual en el 2005 será del 32%. La tasa del 33% se aplica a las regalías por el uso o goce temporal de patentes o certificados de invención o mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad. Cualquier regalía que se pague a residentes en paraísos fiscales se gravará con un 40% conforme al artículo 205. La tasa del 25% se aplicará a los conceptos no comprendidos en la tasa del 33%, incluyendo el concepto de asistencia técnica.

En aquellos casos en que la contraprestación incluya conceptos gravados, tanto conforme a la tasa del 25% como a la del 33%, el impuesto se calculará, conforme a la Ley, aplicando la tasa correspondiente a la parte del pago que se haga por cada uno de los conceptos, y si no se pudiera distinguir, se aplicará al total de la contraprestación la tasa del 33%.

Con relación a la retención, existe una disposición específica para el caso de los pagos de las regalías pagadas por los establecimientos permanentes, pues se deberá enterar la retención dentro de los 15 días siguientes a partir de aquél en que la oficina central realice el pago en el extranjero al beneficiario de la regalía o se deduzca el monto de la regalía en el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

C) Tratado con los Estados Unidos de América

1) Estado que puede gravar

Ahora bien, pasando a analizar las disposiciones del Tratado, observamos que conforme al mismo, se establece que las regalías pueden ser gravadas en el Estado contratante del que proceden, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado, el impuesto no excederá del 10% del importe de las regalías, además el ingreso por regalías también puede ser gravado en el Estado de residencia del beneficiario.

2) Fuente de riqueza

El Tratado establece que las regalías se consideran procedentes de un Estado contratante cuando son pagadas por el propio Estado, por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, o bien por algún residente de dicho Estado y en ciertos casos también cuando el uso o la concesión de uso ocurre en alguno de los Estados contratantes.

3) Concepto de regalías

La definición de regalías contenida en el Tratado, es mucho más amplia que la establecida en el modelo de la OCDE y difiere también en cierta medida de la definición contenida en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

El Tratado define a las regalías como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o comercio, dibujo o modelo, plano, formula o procedimiento secreto u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del artículo 6 del propio Tratado.

Es importante destacar, que dentro de la definición del Tratado, al referirse a patentes, marcas de fábrica o de comercio, etc., se agrega la expresión "u otro derecho o propiedad similar", lo que permite incluir dentro del concepto todos aquellos derechos de propiedad intelectual que se contienen en la Ley mexicana como lo son por ejemplo: el uso o concesión de uso de nombres comerciales o de certificados de invención o de mejora.

A) Regalías Condicionadas a Productividad

El término regalías también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes cuando el pago de las regalías esté condicionado a la productividad, uso o disposición de los bienes o derechos. En la Ley Mexicana se gravan las regalías por enajenación aunque el precio no esté vinculado a la productividad y además se grava el ingreso bruto sin deducción alguna y según el Tratado se puede gravar exclusivamente a la ganancia.

B) Publicidad

La Ley del Impuesto sobre la Renta contempla dentro del tratamiento de regalías, en el artículo 200, a los pagos por publicidad y a los pagos por la prestación de asistencia técnica y en el Tratado dichos conceptos no quedan gravados, ya que corresponden a Beneficios Empresariales.

4) Asistencia técnica

Como ya se apuntó, las sociedades residentes en los E.U.A., que presten asistencia técnica a un residente en México, no quedarán gravadas con el impuesto sobre regalías, ya que pagarán el impuesto en E.U.A. por la aplicación del artículo 7 del Tratado que se refiere a Beneficios Empresariales, al igual que en el caso de publicidad.

5) Impuesto al activo

México estableció en el artículo 3 del Protocolo que otorgaría un crédito contra el impuesto al activo que en su caso cause el residente en los E.U.A. por otorgar el arrendamiento de maquinaria y equipo industrial, comercial o científico, pagos que se consideran regalías conforme al Tratado y también conforme a la Ley, como se analizó anteriormente. El monto del crédito será el que corresponda por aplicación de la tasa contenida en la Ley, la cual es superior a la contenida en el Tratado, pues en la Ley es del 25% y en el Tratado es del 10%.

6) Tasa del impuesto

La tasa de retención según el Tratado es del 10% y para su aplicación es preciso que el beneficiario efectivo de la regalía sea residente en el otro Estado, pues si se actúa a través de un intermediario residente en el otro Estado contratante, pero el beneficiario efectivo es residente de un tercer Estado, no se aplicará la tasa del 10%, sino la tasa establecida en la Ley, que puede ser del 25%, 30% o del 40% si se trata de un residente en un territorio con régimen fiscal preferente (paraíso fiscal).

7) Excepción a la aplicación del Tratado

Las disposiciones del Tratado relativas a las regalías no se aplicarán, cuando el beneficiario efectivo de las mismas ejerce o ha ejercido, en el otro Estado contratante del que proceden las regalías, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente, cuando las regalías son atribuibles a dicho

establecimiento permanente, pues en dichos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 que se refiere a Beneficios Empresariales.

8) Partes relacionadas

En aquellos casos en que existen relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o relaciones que uno y otro mantengan con terceros y el importe de las regalías pagadas, exceda del que hubieran convenido las partes en ausencia de tales relaciones, la tasa del 10% se aplicará solamente a la contraprestación que se hubiera convenido entre partes independientes y el exceso quedará gravado conforme a las disposiciones de la Ley.

9) Limitación de beneficios

Es preciso analizar en todos los casos de pago de regalías las disposiciones sobre la limitación de beneficios contenidas en el artículo 17 inciso g) del Tratado, ya que en muchos casos puede no proceder la aplicación de los beneficios contenidos en dicho Tratado.

D) Regalías en otros Tratados

Las normas bajo el rubro de regalías son muy similares en la mayoría de los Tratados, sin embargo, existen algunas particularidades que es conveniente señalar.

1) Tasa del 10%

En los Tratados celebrados con Canadá, Chile, Francia, Italia y Países Bajos, la tasa máxima de retención pactada en el artículo 12 del Tratado fue del 15%, sin embargo, por aplicación de la cláusula de la Nación más Favorecida, dicha tasa se redujo a 10% en el caso de Canadá y de Francia.

En el Protocolo del Tratado con los Países Bajos, se contiene una disposición que establece que se aplicará la tasa del 10%, en lugar del 15%, mientras los Países Bajos no impongan una retención a las regalías en su legislación nacional.

2) Tasa del 15%

Las únicas excepciones de una retención mayor al 10% sobre el pago de regalías, se presentan en los Tratados con Chile, Italia y Rumania, conforme a los cuales se aplica el 15%. En los casos de Italia y Rumania no existe cláusula de la Nación más Favorecida y en el Tratado con Chile, se estableció en el Protocolo que si Chile

acuerda con otro Estado en el futuro una tasa menor a la del 15%, dicha tasa se aplicará automáticamente, no debiendo ser menor al 10%.

3) Impuesto al activo

Además del Tratado celebrado con los Estados Unidos de América, en los Tratados celebrados con Australia, Bélgica, Corea, Dinamarca, Irlanda, Israel, Luxemburgo, Países Bajos, y República de Polonia, también se otorga un crédito contra el Impuesto al Activo causado por el otorgamiento del uso o goce de bienes a residentes en México. Dicho crédito es equivalente al Impuesto Sobre la Renta que se establece en la Ley.

4) Servicios técnicos

En los Tratados celebrados con Bélgica, Dinamarca, Francia y Suiza, se precisa que ciertas contraprestaciones sobre algunos servicios no pueden ser considerados como regalías, sino que recibirán el tratamiento de Beneficios Empresariales o Prestación de Servicios Personales Independientes.

Los servicios en cuestión en los citados Tratados se definen en forma similar, palabras más o menos, en los siguientes términos:

"Los servicios técnicos, incluidos los estudios o investigaciones de carácter científico, geológico o técnico, o por trabajos de ingeniería comprendidos los planos y proyectos o por servicios de consultoría o supervisión."

Se aclara que lo anterior procede siempre y cuando los servicios no consistan en la transmisión de "know-how".

Considero que es loable la anterior aclaración, pero que en realidad debe aplicarse en todos los Tratados, salvo que exista una disposición diversa en el propio Tratado, pues es precisamente el sentido de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE.

5) Conceptos especiales de regalías

En el tratado con Australia se incluyen aspectos que en otros tratados no se consideran regalías a saber, el suministro de conocimientos o información técnica, industrial, comercial o científica, así como cualquier asistencia accesoria o subsidiaria a los conceptos anteriores y a otros que integran el concepto de regalías.

Conforme a los celebrados con Italia y España, ciertos pagos efectuados por la explotación de algunos derechos de autor, no se considerarán como regalías.

Para beneficiarse de la tasa reducida de retención contenida en el Tratado con Luxemburgo, las autoridades fiscales de México o Luxemburgo podrán solicitar una certificación donde se acredite que el ingreso por regalías obtenido por el residente en el otro estado está sujeto a imposición directa.

Finalmente, dentro de las definiciones de regalías se presentan algunas singularidades dentro de los Tratados celebrados con España, Israel, Italia y el Reino Unido.

REGALIAS

Países	Tasa Aplicable Conforme a Tratado	Tasa Aplicable por Cláusula de la Nación Más Favorecida
Alemania	10%	
Australia	10%	
Bélgica	10%	
Canadá	15%	10%
Corea	10%	
*Chile	15%	
Dinamarca	10%	
Ecuador	10%	
España	10%	
Estados Unidos	10%	
Finlandia	10%	
Francia	15%	10%
Irlanda	10%	
Israel	10%	
Italia	15%	
Japón	10%	
Luxemburgo	10%	
Noruega	10%	
** Países Bajos	10%	
Portugal	10%	
Reino Unido	10%	
República Checa	10%	
República de Polonia	10%	
Rumania	15%	
Singapur	10%	
Suecia	10%	
Suiza	10%	

* En caso de que Chile pacte una tasa inferior con otro país en el futuro, dicha tasa se aplicará, sin que pueda ser inferior al 10%.

** En caso de que los Países Bajos imponga en el futuro una tasa de retención de impuestos sobre regalías, la retención se incrementaría al 15%.

IV. ENAJENACION DE ACCIONES

(ARTICULO 13)

A) Modelo de la OCDE

1) Estado que puede gravar

El Modelo en su artículo 13 excluye la posibilidad de que la ganancia derivada de la enajenación de acciones sea gravada en el Estado en que reside la sociedad que las emitió.

2) Reserva de México

México hizo una reserva a dicho artículo para poder gravar dichas ganancias, cuando las acciones o partes sociales hayan sido emitidas por una sociedad residente en México y que representen una participación substancial en dicha sociedad o que consistan en acciones de sociedades cuyos activos principales estén representados por inmuebles.

B) Ley del Impuesto sobre la Renta

1) Fuente de riqueza

La Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 190 considera, que en caso de enajenación de acciones, la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando las acciones hayan sido emitidas por una sociedad residente en México y para efectos fiscales una sociedad residente en México es la que se ha constituido de conformidad con las leyes mexicanas o la que ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

También se considera, tratándose de enajenación de acciones, que se encuentra en territorio nacional la fuente de riqueza, aún cuando la emisora no sea residente en México, cuando el valor contable de las acciones provenga en más de un 50% de bienes inmuebles situados en México.

2) Tasa del impuesto

El impuesto asciende al 25% del monto de la contraprestación sin deducción alguna o al 33% con reducción al 32% en el 2005 de la ganancia obtenida, siempre y cuando el contribuyente residente en el extranjero nombre un representante en México.

Los residentes en paraísos fiscales o en Estados donde rige un sistema de tributación territorial, no podrán optar por aplicar la tasa del 33% sobre utilidad obtenida en la enajenación. Los residentes en paraísos fiscales estarán sujetos a una tasa del 40% sobre el ingreso bruto y los residentes en Estados en que rija un sistema de tributación territorial a una tasa del 25% sobre el ingreso bruto. Al final de este trabajo se encuentran las listas de los Estados que se califican bajo los dos rubros.

3) Reestructuración

En los casos de reestructuración de sociedades pertenecientes a un mismo grupo, el Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar el diferimiento del pago del impuesto a la fecha en que las acciones en cuestión sean transmitidas a un tercero fuera del grupo. La autorización debe ser obtenida antes de la reestructuración y no se otorgará cuando el enajenante o el adquirente sean residentes en paraísos fiscales, ni tampoco en el caso en que el enajenante o el adquirente sean residentes en Estados que no tengan celebrado con México un tratado amplio de intercambio de información, salvo si se cumplen ciertos requisitos en este último caso.

C) Tratado con los Estados Unidos de América

1) Estado que puede gravar

Conforme al Tratado, la ganancia obtenida en la enajenación de acciones o derechos similares en una sociedad o en otra persona moral que sea o se considere residente en el otro Estado contratante, puede ser gravada en este último Estado, cuando el valor de sus activos consista o haya consistido en al menos un 50% en bienes inmuebles.

También se podrá gravar la ganancia derivada de enajenación de acciones, participaciones y de otros derechos en el capital de una sociedad, cuando el perceptor de la ganancia sea un residente en el otro Estado contratante que haya detentado, directa o indirectamente, durante un período de doce meses anteriores a la enajenación, una participación de al menos el 25% en el capital de la sociedad o persona moral cuyas acciones se enajenan.

2) Exención

No se causará impuesto alguno sobre la ganancia obtenida en la enajenación, cuando la misma se lleve a cabo entre compañías del mismo grupo que presenten declaración de impuestos en forma consolidada, siempre y cuando la contraprestación obtenida por la enajenante consista en una participación u otros

derechos en el capital de la sociedad adquirente o de otra sociedad residente en el mismo Estado contratante que la enajenante, que sea propietaria, directa o indirectamente, del 80% o más de las acciones con derecho a voto del capital de la adquirente y se cumpla con los siguientes requisitos:

- a) La sociedad enajenante y la adquirente residan en el mismo Estado contratante.
- b) Antes e inmediatamente después de la transmisión, la sociedad que transmite o la que adquiere, sea propietaria, directa o indirectamente, del 80% o más de las acciones con derecho a voto de la otra, o bien una sociedad residente en el mismo Estado contratante sea propietaria, directa o indirectamente (a través de sociedades residentes en el mismo Estado contratante) del 80% o más de las acciones con derecho a voto de la enajenante y la adquirente.

Finalmente, que para la determinación de la ganancia en cualquier transferencia subsecuente se observe lo siguiente:

- a) El costo inicial de las acciones para el adquirente se deberá determinar en base al costo que tuvieron para el enajenante, incrementado con el importe de los pagos efectuados en efectivo u otros bienes, o bien:
- b) Que la ganancia se calcule por otro método del que se obtenga sustancialmente el mismo resultado que en a).

Ahora bien, si la contraprestación se recibe en efectivo u otros bienes, el importe de la ganancia podrá someterse a imposición en el otro Estado, pero solamente hasta por el límite del importe recibido en efectivo u otros bienes.

D) Enajenación de acciones en otros Tratados

1) Base del gravamen

Es importante señalar, que un beneficio concedido a los residentes en Estados que tienen celebrado Tratado es que no se les puede gravar con el 25% sobre el importe bruto de la contraprestación, pues solamente se les puede gravar sobre la ganancia producto de la enajenación de las acciones. En el caso de retención del 25% sobre el ingreso bruto, el contribuyente residente en un Estado con el cual exista un Tratado con México surtiendo efectos, podrá obtener la devolución por la diferencia que en su caso resulte de comparar la cantidad resultante de la aplicación del citado porcentaje, contra la que resulte de la aplicación del gravamen sobre la ganancia.

2) Tenencia accionaria y propiedad inmueble

La mayoría de los Tratados grava la ganancia en la enajenación de acciones, cuando la tenencia accionaria es del 25% o más, por otra parte, en todos los casos se grava la ganancia en la enajenación de acciones cuyo valor proviene principalmente de inmuebles y en algunos casos se excluyen a aquellos inmuebles en que se desarrollen las actividades de la sociedad.

3) Exención del impuesto

Conforme a los Tratados que se encuentran surtiendo sus efectos, está exenta del impuesto la ganancia en la enajenación de acciones (que no sean de inmobiliarias) obtenida por residentes en los siguientes Estados:

1. Canadá.
2. Francia.
3. Italia.
4. Japón*
5. Suiza

*Cuando la enajenación en el ejercicio (incluyendo las acciones propiedad de partes relacionadas) no exceda del 5% de las acciones emitidas por la sociedad:

4) Tasa máxima inferior al 33%

En los países que se listan a continuación, la tasa del impuesto aplicable a la ganancia consiste en una tasa inferior al 33% contemplada en la Ley:

1. España 25%.
2. Finlandia 20%.
3. Israel 25%
4. Países Bajos 20%.
5. Suecia 20%.

5) Plazo de tenencia accionaria y gravamen

a) En los Tratados con los siguientes Estados, no se retrotrae el cómputo para determinar un porcentaje mínimo de tenencia accionaria del 25% a plazo alguno anterior a la enajenación:

1. Bélgica.
2. Corea.
3. Noruega.

4. Países Bajos.
5. Singapur.
6. Suecia.

c) En los Tratados con los Estados que se listan a continuación, el cómputo del mínimo de tenencia accionaria del 25% se retrotrae a doce meses anteriores a la enajenación y en el caso de Japón se establece un plazo mayor. En el caso de la República Checa, de la República de Polonia y Rumania, se hace referencia al plazo de doce meses, pero con una tenencia del 20%:

1. Dinamarca.
2. España.
3. Estados Unidos.
4. Finlandia.
5. Japón. (Ejercicio de la enajenación y los dos anteriores, incluyendo las que sean propiedad de partes relacionadas).
6. Portugal
7. Reino Unido.

6) Exención o diferimiento por reorganización

Existe diferimiento del impuesto en el caso de España y exención a los residentes de los Estados que abajo se listan sobre la ganancia derivada de la enajenación, en ciertos casos de reorganización de grupos de sociedades:

1. España
2. Estados Unidos de América.
3. Irlanda.
4. Luxemburgo
5. Países Bajos.

7) Porcentaje enajenado

Finalmente, en el caso de España y Luxemburgo, la utilidad proveniente de la enajenación, de las acciones solamente se grava cuando la enajenación de las acciones implica un porcentaje superior al 25% del capital de la sociedad en cuestión.

8) Gravamen en el otro Estado

En el Tratado con Luxemburgo se dispuso que la utilidad en venta de acciones puede ser gravada además del caso en que el residente del otro Estado enajene acciones que representen más del 25% del capital social de la sociedad, cuando la enajenación en cuestión se encuentre exenta en el otro Estado.

Finalmente, en este mismo Tratado se dispone, que al efecto de que se puedan tomar los beneficios del Tratado aplicables a los residentes del otro Estado sobre las ganancias en cuestión, la autoridad fiscal del otro Estado podrá solicitar certificación donde se demuestre que la utilidad se encuentra sujeta a imposición directa en el otro Estado.

ENAJENACION DE ACCIONES

País	Acciones	Tasa*	Observaciones	Acciones de Inmobiliarias	
Alemania	(9)	33%		(7)	33%
Australia		33%		(11)	33%
Bélgica	(4) y (7)	33%		(7)	33%
Canadá		Exenta		(6)	33%
Corea	(4)	33%		(3)	33%
Chile		33%		(7)	33%
Dinamarca	(2)	33%		(3)	33%
Ecuador	(4)	33%		(3)	33%
España	(2)	25%	Diferimiento en fusión, escisión o canje	(3)	33%
Estados Unidos	(2)	33%	No gravamen en ciertas reorganizaciones	(1)	33%
Finlandia	(2)	20%		(3)	33%
Francia		Exenta		(3)	33%

- (1) No se excluye expresamente el valor de los bienes inmuebles donde se desarrollan actividades industriales, comerciales y agrícolas.
- (2) Tenencia de al menos el 25% y durante 12 meses anteriores.
- (3) No se considera incluido el valor de los bienes inmuebles donde se desarrollan actividades industriales, comerciales y agrícolas en el 50%.
- (4) Tenencia de más del 25%. No se especifica período de tenencia.
- (5) Tenencia de más del 25% en cualquier momento en el ejercicio de enajenación o en los dos ejercicios anteriores y consistan en más de un 5% de las acciones de la sociedad, incluyendo las acciones propiedad de partes relacionadas.
- (6) No se considera el valor de los inmuebles en que se realizan las actividades de la sociedad.
- (7) No se distingue entre acciones de inmobiliarias y las que no lo son.
- (8) Tenencia accionaria, directa o indirecta de al menos el 5% del capital social de la persona moral cuyas acciones se enajenan en cualquier momento durante un período anterior de 12 meses a la enajenación.
- (9) Se grava cualquiera que sea el porcentaje de tenencia y el período.
- (11) Se gravarán las utilidades en venta de acciones incluso en caso de sociedades interpuestas.

* Las tasas se aplican sobre la ganancia obtenida, no sobre el ingreso bruto.

País	Acciones	Tasa*	Observaciones	Acciones de Inmobiliarias
Irlanda	(2)	33%	No grava por reorganización, fusión, etc.	(1) 33%
Israel	(8)	25%		(1) 33%
Italia		Exenta		(3) 33%
Japón	(5)	33%		33%
Luxemburgo	(4)	33%	No grava por reorganización, fusión, etc.	(1) 33%
Noruega	(4)	33%		(3) 33%
Países Bajos	(4)	20%	No grava por reorganización, fusión, etc.	(6) 33%
Portugal	(2)	33%		(3) 33%
Reino Unido	(2)	33%		(1) 33%
Rep. Checa	(9)	33%		(1) 33%
Rep. de Polonia	(9)	33%		(3) 33%
Rumania	(9)	33%		(1) 33%
Singapur	(2)	33%		(3) 33%
Suecia	(4)	20%		(3) 33%
Suiza		Exenta		(1) 33%

- (1) No se excluye expresamente el valor de los bienes inmuebles donde se desarrollan actividades industriales, comerciales y agrícolas.
- (2) Tenencia de al menos el 25% y durante 12 meses anteriores.
- (3) No se considera incluido el valor de los bienes inmuebles donde se desarrollan actividades industriales, comerciales y agrícolas en el 50%.
- (4) Tenencia de más del 25%. No se especifica período de tenencia.
- (5) Tenencia de más del 25% en cualquier momento en el ejercicio de enajenación o en los dos ejercicios anteriores y consistan en más de un 5% de las acciones de la sociedad, incluyendo las acciones propiedad de partes relacionadas.
- (6) No se considera el valor de los inmuebles en que se realizan las actividades de la sociedad en el 50%.
- (7) No se distingue entre acciones de inmobiliarias y las que no lo son.
- (8) Tenencia accionaria, directa o indirecta de al menos el 5% del capital social de la persona moral cuyas acciones se enajenan en cualquier momento durante un período anterior de 12 meses a la enajenación.
- (9) Tenencia accionaria de al menos el 20% por un periodo anterior a 12 meses a la fecha de enajenación.

- Las tasas se aplican sobre la ganancia obtenida, no sobre el ingreso bruto.

ANEXO A

TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION CELEBRADOS CON MÉXICO QUE SE ENCUENTRAN SURTIENDO SUS EFECTOS

PAISES

1. Alemania
2. Australia
3. Bélgica
4. Canadá
5. Corea
6. Chile
7. Dinamarca
8. Ecuador
9. España
10. Estados Unidos
11. Finlandia
12. Francia
13. Irlanda
14. Israel
15. Italia
16. Japón
17. Luxemburgo
18. Noruega
19. Países Bajos
20. Portugal
21. Reino Unido
22. República Checa
23. República de Polonia
24. Rumania
25. Singapur
26. Suecia
27. Suiza

ANEXO B

OBSERVACIONES Y RESERVAS DE MEXICO

AL MODELO DE TRATADO DE LA OCDE

I. OBSERVACIONES

ART. 4°.

Residencia

* México no está de acuerdo en el comentario del Comité Fiscal de la OCDE en el sentido de que el impuesto adeudado por una asociación "partnership" se determina con base en las características personales de los socios y que dichos socios pueden beneficiarse de los tratados celebrados por los países de los cuales son residentes en relación al ingreso que pasa libre a los socios a través de la Asociación.

ART. 5°.

Establecimiento Permanente

** México considera que el principio sobre relaciones entre partes independientes (arm`s length) debe tomarse en cuenta para determinar si un representante tiene calidad de independiente o no y desea agregar lenguaje a los tratados que celebre para precisar lo anterior.

ART. 12°.

Regalías

* México sostiene que los pagos por licenciamiento de software deben ser considerados como regalías en aquellos casos en que los derechos no sean enajenados en propiedad tanto respecto a software para su explotación comercial, como también a aquel que sea para uso del negocio del licenciatario.

* A partir de enero de 2003.

*** Anterior a enero de 2003.

II. **RESERVAS**

ART. 4°.

Residencia

* México se reservó el derecho de considerar el lugar de constitución como prueba de la residencia de una persona moral y en su defecto la facultad de negar ciertos beneficios del Tratado a personas morales con doble residencia.

ART. 5°.

Establecimiento Permanente

- **a) Una construcción, montaje o instalación que dura más de seis meses, puede considerarse como establecimiento permanente.
- **b) Una empresa que lleve a cabo labores de supervisión por más de seis meses en una construcción, montaje o instalación, puede considerarse como establecimiento permanente.
- *c) Las actividades de individuos que presten servicios profesionales u otros de naturaleza independiente en México por más de 183 días en un período de doce meses, se podrán considerar como establecimiento permanente.
- *d) México se reserva el derecho de excluir del concepto de establecimiento no permanente a cualquier lugar fijo de negocios donde se realice una combinación de las actividades listadas como propias de un establecimiento no permanente.

ART. 7°.

Beneficios Empresariales

** En los casos en que existe un establecimiento permanente en México, los beneficios empresariales derivados de la venta de bienes por la entidad en el extranjero, se pueden gravar en México si los bienes son iguales o similares a los que venda el establecimiento permanente, pero México aplicará esta disposición únicamente cuando se trate de abusar de los beneficios del Tratado. La carga de la prueba, en este último caso se exige al contribuyente.

* A partir de enero de 2003.

** Anterior a enero de 2003.

ART. 8°.

Navegación Marítima, Interior y Aérea

- **1. México podrá gravar las ganancias obtenidas por la transportación dentro del territorio nacional de personas o bienes, cuando el viaje se inicie y termine en territorio nacional.
- **2. Las ganancias obtenidas por la prestación de servicios de alojamiento podrán ser gravadas.

ART. 9°.

Empresas Relacionadas

** En aquellos casos en que los beneficios del Tratado se hayan tomado aprovechando la vinculación de partes relacionadas y que como consecuencia se cobre un impuesto adicional en uno de los Estados, se sugiere que se haga un ajuste en el Estado donde se había pagado el impuesto, sin embargo, México no aceptó el principio de que se deba efectuar un ajuste por el Estado en donde ya se hubiera pagado el impuesto.

ART. 10°.

Dividendos

* México hizo una reserva sobre el límite máximo de las tasas de impuestos sugeridas en el Modelo y que son las siguientes:

- a) 5 por ciento del importe bruto del dividendo cuando el beneficiario efectivo sea titular de por lo menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos.
- b) 15 por ciento en los demás casos.

La proposición de México de que aplicara la tasa "0" de retención a los ingresos por dividendos fue suprimida en enero de 2003.

*A partir de enero de 2003.

** Anterior a enero de 2003.

ART. 11°.

Intereses

- **1. México no aceptó el límite del 10 por ciento de retención que establece el Modelo de Tratado.
- **2. Podrá considerar como interés a los ingresos derivados de contratos de arrendamiento financiero y de contratos de factoraje.

ART. 12°.

Regalías

- **1. México se reservó el derecho de gravar las regalías en la fuente.
- **2. Podrá excluir de los beneficios otorgados en los Tratados a las regalías que deriven de derechos constituidos o cedidos con el principal propósito de obtener ventaja del tratado y no por razones comerciales de buena fe.
- **3. El ingreso derivado del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores podrá gravarlo como regalías.
- *4. Podrá gravarse como regalía la ganancia obtenida por los ingresos derivados de la enajenación de los derechos correspondientes si la ganancia esta vinculada a la productividad, uso o enajenación de dichos derechos.
- **5. Por lo que se refiere al concepto de fuente de riqueza en relación a los ingresos por regalías, se reserva el derecho de considerar como tal al lugar de residencia de quien los paga.

ART. 13°.

Ganancias de Capital

**México podrá gravar las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o derechos que representen una participación substancial en una sociedad residente en México o que consistan en acciones de sociedades cuyos activos principales estén representados por bienes inmuebles.

ART. 18°.

* A partir de enero de 2003.

** Anterior a enero de 2003.

Pensiones

* México se reservará el derecho de proponer que todas las pensiones se graven en el país de residencia del receptor de la pensión.

ART. 21°.

Otras Rentas

** México conservará el derecho de gravar otras rentas provenientes de fuente de riqueza situada en México.

ART. 25°.

Procedimiento Amistoso

**1. México se reserva el derecho de aplicar los plazos establecidos en el derecho interno para ejecutar las devoluciones de impuestos o la aplicación de desgravamentos.

**2. México no eliminará los casos de doble tributación en situaciones no previstas expresamente en los Tratados, ya que carece de autoridad para hacerlo, pues esto debe operar por aplicación de la Ley.

* A partir de enero de 2003.

** Anterior a enero de 2003.

ANEXO C

TERRITORIOS CON REGIMEN FISCAL PREFERENTE

Se consideran territorios con regímenes fiscales preferentes para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Código Fiscal de la Federación:

Anguila
Antigua y Bermuda
Antillas Neerlandesas
Archipiélago de Svalbard
Aruba
Ascención
Barbados
Belice
Bermudas
Brunei Darussalam
Campione D´Italia
Commonwealth de Dominica
Commonwealth de las Bahamas
Emiratos Árabes Unidos
Estado de Bahrein
Estado de Kuwait
Estado de Qatar
Estado Independiente de Samoa Occidental
Estado Libre Asociado de Puerto Rico
Gibraltar
Gran Ducado de Luxemburgo
Granada
Groenlandia
Guam
Hong Kong
Isla Caimán
Isla de Christmas
Isla de Norfolk
Isla de San Pedro y Miguelón
Isla del Hombre
Isla Qeshm
Islas Azores

* Islas Canarias
Islas Cook
Islas de Cocos o Kelling
Islas de Guernesey, Jersey, Alderney
Isla Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou (Islas del Canal)
Islas Malvinas
Islas Pacífico
Islas Salomón
Islas Turcas y Caicos
Islas Vírgenes Británicas
Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
Kiribati
Labuán
Macao
Madeira
Malta
Montserrat
Nevis
Niue
Patau
Pitcairn
Polinesia Francesa
Principado de Andorra
Principado de Liechtenstein
Principado de Mónaco
Reino de Swazilandia
Reino de Tonga
Reino Hachemita de Jordania
República de Albania
República de Angola
República de Cabo Verde
República de Costa Rica
República de Chipre
República de Djibouti
República de Guyana
República de Honduras
República de las Islas Marshall
República de Liberia
República de Maldivas
República de Mauricio

* En el Diario Oficial de la Federación del 25 de agosto de 2003 se publicó adición al Anexo 10 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, en donde se excluye dicha jurisdicción.

República de Nauru
República de Panamá
República de Seychelles
República de Trinidad y Tobago
República de Túnez
República de Vanuatu
República del Yemen
República Oriental del Uruguay
República Socialista Democrática de Sri Lanka
Samoa Americana
San Kitts
San Vicente y las Granadinas
Santa Elena
Santa Lucía
Serenísima República de San Marino
Sultanía de Omán
Tokelau
Trieste
Tristán de Cunha
Tuvalu
*Zona Especial Canaria
Zona Libre Ostrava

Los territorios a que se refiere esta fracción, podrán no ser considerados como territorios con regímenes fiscales preferentes, cuando dichos territorios hayan celebrado un acuerdo amplio de información tributaria con México y siempre que éstos cumplan dicho acuerdo en los términos pactados. El Servicio de Administración Tributaria dará a conocer una lista que contenga los territorios que tengan en vigor dicho acuerdo y cumplan con los acuerdos.

* En el Diario Oficial de la Federación del 25 de agosto de 2003 se publicó adición al Anexo 10 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, en donde se excluye dicha jurisdicción.

ANEXO D

PAISES EN LOS QUE RIGE UN SISTEMA DE TRIBUTACION TERRITORIAL

Se consideran los siguientes países:

Jamaica
Reino de Marruecos
República Árabe Popular Socialista de Libia
República de Bolivia
República de Botswana
República de Camerún
República de Costa de Marfil
República de El Salvador
República de Guatemala
República de Guinea
República de Lituania
República de Namibia
República de Nicaragua
República de Sudáfrica
República de Zaire
República de Zimbabwe
República del Paraguay
República del Senegal
República Dominicana
República Gabonesa
República Libanesa

ANEXO E

PAISES MIEMBROS DE LA UNION EUROPEA

1. Alemania
2. Austria
3. Bélgica
4. Chipre
5. Dinamarca
6. Eslovenia
7. España
8. Estonia
9. Finlandia
10. Francia
11. Grecia.
12. Hungría
13. Irlanda
14. Italia
15. Letonia
16. Lituania
17. Luxemburgo
18. Malta
19. Países Bajos
20. Polonia
21. Portugal
22. Reino Unido
23. República Checa
24. República Eslovaca
25. Suecia

ANEXO F

PAISES MIEMBROS DE LA OCDE

1. Alemania
2. Australia
3. Austria
4. Bélgica
5. Canadá
6. Corea
7. República Checa
8. Dinamarca
9. España
10. Estados Unidos
11. Finlandia
12. Francia
13. Grecia
14. Hungría
15. Irlanda
16. Islandia
17. Italia
18. Japón
19. Luxemburgo
20. México
21. Noruega
22. Nueva Zelanda
23. Países Bajos
24. Polonia
25. Portugal
26. Reino Unido
27. República Eslovaca
28. Suecia
29. Suiza
30. Turquía

ANEXO G

INTERCAMBIO DE INFORMACION

Según la última publicación de la SH y CP aparecida en el D.O. con fecha 25 de agosto de 2003, los países que tienen celebrado acuerdo amplio de intercambio de información son los siguientes:

Acuerdo Amplio

1. Bélgica
2. Canadá
3. Corea
4. Chile
5. Ecuador
6. España
7. Estados Unidos de América
8. Finlandia
9. Francia
10. Israel
11 Italia
12. Noruega
13. Países Bajos
14. República Checa
15. Rumania
16. Singapur
17. Suecia

ANEXO H

TRATADOS DE LIBRE COMERCIO CELEBRADOS POR MEXICO Y QUE SE ENCUENTRAN SURTIENDO EFECTOS CON LOS SIGUIENTES PAISES:

1. BOLIVIA	10. ISLANDIA
2. CANADA	11. ISRAEL
3. COLOMBIA	12. LIECHTENSTEIN
4. COSTA RICA	13. NICARAGUA
5. CHILE	14. NORUEGA
6. EL SALVADOR	15. SUIZA
7. ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	16. UNION EUROPEA
8. GUATEMALA	17. URUGUAY
9. HONDURAS	18. VENEZUELA