

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

MAESTRIA EN CONTADURÍA



**IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES FIRMADOS
POR MÉXICO**

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRIA EN CONTADURIA

PRESENTA

JOSÉ MOJICA MORENO

DIRECTOR DE TESIS

MIGUEL ANGEL ROMERO MIRANDA

MEXICALI, B. C.

ENERO 2009

MIGUEL ÁNGEL SE GUARDAR ROMERO

PROLOGO

En este el tema se analiza la Importancia de los Convenios Fiscales Internacionales firmados por México, con objeto de mostrar una visión global del nuevo entorno fiscal en que se encuentra inmerso nuestro país. También se hace notar la enorme trascendencia que tienen dichos convenios para las personas y empresas que generan ingresos o hacen negocios tanto en México como en otro país o países en un entorno económico en el que los impuestos son un elemento importante de competitividad.

Este tema surgió con motivo del programa de maestría en contaduría que impartió un excelente grupo de maestros en el campus UABC de la unidad Tijuana durante los años 2006 y 2007.

El lector encontrará es este trabajo las características básicas de los Convenios Fiscales Internacionales, su importancia para México, así como su marco normativo y de interpretación.

AGRADECIMIENTO

Mi más sincero agradecimiento y afecto personal al Dr. Miguel Ángel Romero Miranda quien además de haber sido mi maestro en el programa de maestría, fué también mi tutor y consejero personal para la realización de este trabajo. Gracias Dr. Miguel Ángel Romero Miranda.

Agradezco también a los directivos y coordinadores del programa de maestría, por sus valiosos consejos, comentarios y sugerencias para la realización de este trabajo, particularmente a:

M. ED. DANIEL OLIVAS BELTRÁN

COORDINADOR DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO EN LA UABC

M. ED. CRUZ ELDA MACIAS TERÁN

COORDINADOR DE LA MAESTRIA EN CONTADURIA EN LA UABC

DR. RODOLFO VELAZQUEZ

COORDINADOR DE INVESTIGACION Y POSGRADO EN CAMPUS TIJUANA

DR. AURELIO GUTIÉRREZ

COORDINADOR DE LA MAESTRIA EN CAMPUS TIJUANA

DEFINICIÓN DE ABREVIATURAS

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OMC	Organización Mundial del Comercio
FMI	Fondo Monetario Internacional
APEC	Acuerdo Asia Pacífico para la Cooperación Económica
UE	Unión Europea
CPEUM	Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos
LISR	Ley del Impuesto Sobre la renta
RISR	Reglamento del Impuesto Sobre la Renta
CFF	Código Fiscal de la Federación
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
DOF	Diario Oficial de la Federación
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
CFI	Convenios Fiscales Internacionales
CV	Convención De Viena
TLC	Tratado de Libre Comercio
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
GATT	Acuerdo General de Tarifas y Aranceles

PCEPI Programa de Comercio Exterior y Promoción de la Inversión
SCJN Suprema Corte de Justicia de la Nación

IMPORTANCIA DE LOS CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES FIRMADOS POR MÉXICO

ÍNDICE GENERAL

	Página
CAPITULO I: INTRODUCCIÓN	
• Importancia del estudio	1
• Justificación	2
• Planteamiento del tema	2
• Hipótesis	3
• Objetivo general	4
• Objetivos particulares	4
• Limitaciones del estudio	5
CAPITULO II: SE GLOBALIZO LA ECONOMÍA LA FISCALIDAD TAMBIÉN	
• Los convenios fiscales internacionales son parte de las reglas de la nueva economía en nuestro país.	7
• La corte mexicana reconoce a los tratados internacionales como parte integrante de la Ley Suprema de la Unión y los ubica jerárquicamente por encima de las leyes federales y locales de nuestro país.	9

- Nuestra legislación mexicana reconoce y acata los lineamientos de interpretación establecidos en ordenamientos internacionales como la Convención de Viena y los comentarios del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. 11

CAPITULO III: MÉXICO FIRMÓ LOS CONVENIOS CON MOTIVO DE LA INSERCIÓN ECONÓMICA DEL PAÍS EN LA ECONOMÍA GLOBAL

ÍNDICE GENERAL

- | | Página |
|--|--------|
| • Programa de comercio exterior y promoción de la inversión denominado “por la inserción competitiva de las empresas mexicanas en el nuevo orden económico mundial”. | 18 |
| • Características del nuevo entorno económico. | 20 |

CAPITULO IV: IMPORTANCIA EN MATERIA FISCAL DE LA ADHESIÓN DE MÉXICO A LA OCDE

- | | |
|---|----|
| • Qué es la OCDE. | 27 |
| • Observaciones de carácter fiscal hechas por México al adherirse a la OCDE. | 29 |
| • Principales adecuaciones incorporadas en la regulación fiscal mexicana con motivo de la adhesión a la OCDE. | |

CAPITULO V: CONCLUSIONES

LISTADO DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL FIRMADOS POR MÉXICO.

FUENTE BIBLIOGRÁFICA CONSULTADA. 43

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

Importancia del estudio

El conocimiento básico de la reglamentación fiscal internacional aplicable en México es indispensable para todas las personas, empresas y entidades con interés en operaciones internacionales. Por ello, hoy día el estudio de los convenios fiscales internacionales es una tarea ineludible que debe promoverse tanto en la comunidad de negocios, como en las disciplinas económico - administrativas de las universidades, y principalmente en el sector gubernamental en las actividades relacionadas con la fiscalización, recaudación e impartición de justicia en materia tributaria.

Hoy día el éxito empresarial y profesional, tiene mayores posibilidades de obtenerse en la medida en que se actúe con una visión global del mercado, así como con un conocimiento apropiado de la regulación fiscal que le es aplicable.

JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO

Con motivo de la participación de México en la economía global, nuestro país ha firmado 33 convenios fiscales para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal con igual número de países. Estos convenios contemplan tasas menores de retención de Impuesto Sobre la Renta, en comparación con las tasas de retención que señala la Ley Mexicana, lo cual constituye una ventaja competitiva para las operaciones que se realizan con países con los cuales existe un convenio fiscal, lo que significa que las empresas mexicanas podrían obtener sendos beneficios de la aplicación de estos convenios, toda vez que se impulsaría el desarrollo y expansión del desarrollo industrial de México, pero por falta de una difusión oportuna y actualizada de estos convenios se desaprovecha esta ventana de oportunidad para los productos y servicios mexicanos de exportación.

PLANTEAMIENTO DEL TEMA

Todas las operaciones internacionales que se llevan a cabo en territorio mexicano, tienen un tratamiento fiscal específico previsto en los convenios fiscales firmados por México con Gobiernos de otros países, así como en los

Acuerdos de Adhesión de nuestro país a organismos multilaterales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Convención de Viena, entre otros.

Dichos convenios establecen diversos beneficios orientados a evitar la doble tributación a personas y empresas que obtienen rendimientos en dos o más países, así como tener derecho a aplicar el principio de no discriminación en sus operaciones, é incluso, a ser objeto de retención de Impuesto Sobre la Renta por los ingresos que obtengan, con tasas preferenciales o reducidas en comparación a las tasas que establece la legislación interna del país, pero lamentablemente, por desconocimiento, falta de difusión y por carencia en el asesoramiento profesional idóneo, muchas empresas no aplican estos beneficios que podrían repercutir en forma directa en los niveles de competitividad de las mismas empresas.

HIPÓTESIS

Entre más información se conozca en el sector empresarial sobre la reglamentación fiscal internacional aplicable en México, mayor será la competitividad empresarial mexicana.

OBJETIVO GENERAL

Hacer notar la importancia del contenido de los convenios fiscales internacionales firmados por México, haciendo énfasis en su naturaleza y alcance, de manera que el lector o usuario conozca los principios, lineamientos y criterios que son el fundamento de la regulación fiscal internacional aplicable en nuestro país, para que de esta manera se pueda hacer una aplicación útil y las empresas obtengan los beneficios derivados de dichos convenios. que son parte de las medidas regulatorias que buscan promover la atracción de inversiones extranjeras y tecnológicas hacia México, así como establecer mecanismos claros para las personas y empresas residentes en nuestro país que, cada vez más, se incorporan al sector exportador tanto de bienes y servicios, como de inversiones de capital hacia otros países.

OBJETIVOS PARTICULARES

1. Hacer notar al lector que los Convenios Fiscales Internacionales forman parte de las reglas de la nueva economía y que su conocimiento es indispensable para mantener y hacer crecer los negocios, así como para tener la posibilidad de un mejor éxito empresarial y profesional al

tener una visión global de ellos, cuáles son sus beneficios y cómo aplican.

2. Presentar un panorama general sobre el Convenio Modelo Tributario de la OCDE y su influencia en los convenios fiscales firmados por México.
3. Hacer una síntesis de las tasas de retención de ISR establecidas en los convenios fiscales internacionales firmados por México.

LIMITACIONES DEL ESTUDIO

Los convenios fiscales internacionales tienen en promedio, cada uno de ellos, 30 artículos y, el estudio de cada artículo para su comprensión requiere de un análisis con cierta precisión y conocimiento del precepto o conceptos que regula, a la luz de lo que en cada país dichos preceptos, conceptos o términos significan tomando en cuenta su idioma y legislación propia. Así mismo, para entender cada artículo se deben tomar en consideración las disposiciones regulatorias y de interpretación que sobre el contenido de cada artículo ha establecido la OCDE mediante el Convenio Modelo Tributario, así como los comentarios que sobre dicho convenio ha establecido la propia OCDE, é incluso se deben analizar las disposiciones regulatorías contenidas en la Convención de Viena, por ser fuentes del

derecho internacional, a las que México se ha adherido y de los que formalmente nuestro país forma parte.

De hecho, de cada artículo se pueden escribir libros y tesis. Por ello, con este trabajo se pretende hacer notar la importancia del estudio de los Convenios Fiscales Internacionales, de manera que el lector tenga una visión completa y clara acerca del nuevo entorno tributario internacional aplicable en nuestro país, las oportunidades que ofrece, así como la necesidad que existe de hacer una mayor difusión en la comunidad empresarial, académica, é incluso en el sector gubernamental relacionado con la fiscalización y recaudación de impuestos, así como en la autoridad encargada de impartir justicia tributaria en nuestro país.

CAPÍTULO II

SE GLOBALIZÓ LA ECONOMÍA, LA FISCALIDAD TAMBIÉN.

Tal como se comentó en el capítulo anterior, el conocimiento básico de la reglamentación fiscal internacional aplicable en México es indispensable para todas las personas, empresas y entidades con interés en operaciones internacionales. Por ello, hoy día el estudio de los convenios fiscales internacionales es una tarea ineludible que debe promoverse tanto en la comunidad de negocios, como en las disciplinas económico y jurídico administrativas de las universidades, así como en el sector gubernamental relacionado con la fiscalización, recaudación e impartición de justicia en materia tributaria.

Dicho estudio, en mi opinión debe ser desde el nivel de Licenciatura en diversas carreras como Derecho, Contaduría Pública, Negocios Internacionales, etc e incluso es conveniente que se incluya en programas especiales de postgrado como maestrías y doctorados, toda vez que las operaciones internacionales que se llevan a cabo en territorio mexicano, tienen un tratamiento fiscal específico, previsto en los convenios fiscales firmados por México con Gobiernos de otros países, así como en los Acuerdos de Adhesión de nuestro país a organismos multilaterales como la Organización para la

Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Convención de Viena, entre otros, situación que es de gran trascendencia para nuestro país.

Los convenios fiscales internacionales de referencia, establecen diversos beneficios orientados a evitar la doble tributación a personas y empresas que obtienen rendimientos en dos o más países, así como tener derecho a aplicar el principio de no discriminación en sus operaciones, por el hecho de ser residentes de otro país, é incluso, a ser objeto de retención de impuesto sobre la renta por los ingresos que obtengan, con tasas preferenciales o reducidas en comparación a las tasas que establece la legislación interna del país. Lamentablemente muchas empresas no aplican estos beneficios que podrían repercutir en forma directa en su niveles de competitividad principalmente por desconocimiento ante la falta de difusión de los mismos, así como por no contar con el asesoramiento profesional idóneo.

Los convenios fiscales internacionales firmados por México tienen una relevancia tal en el derecho mexicano que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha establecido Tesis jurisprudencial en el sentido de que los tratados internacionales tienen una jerarquía mayor que las leyes federales internas o domésticas, ubicando jerárquicamente a dichos tratados en un segundo nivel inmediatamente después de la Constitución General de la

República, como se muestra a continuación según información obtenida del programa de actualización fiscal Bufete Fiscal (2007).

“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.

P. LXXVII/99

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 (S. J. de la F., 2007).

Como se observa, el máximo tribunal en nuestro país mediante este criterio pone muy en claro que los tratados internacionales firmados por México tienen una trascendencia fundamental en el derecho mexicano, situación muy importante que debe ser tomada en cuenta por las empresas que hacen negocios a nivel internacional así como por las instituciones de estudios superiores que imparten materias relacionadas con el ámbito tributario.

Cabe mencionar que adicionalmente a la tesis jurisprudencial antes descrita de la SCJN, también los tribunales colegiados en nuestro país, han sentado precedente normativo en el sentido de que para interpretar los Convenios Fiscales Internacionales se debe tomar en consideración y como fuente privilegiada, lo establecido en los Comentarios del Convenio Modelo Tributario de la OCDE, tal como se ejemplifica a continuación:

“Doble tributación. la aplicación de los comentarios a los artículos del modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio, elaborado por la organización para la cooperación y desarrollo económicos (OCDE), constituye un método de interpretación auténtica.

La interpretación auténtica es aquella que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que desde luego se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros, y fue esta misma organización la que a fin de establecer un criterio uniforme para la solución de controversias, formuló ex profeso los comentarios como lineamientos de interpretación de las disposiciones del modelo de convenio y de los acuerdos que de éste deriven, se deduce que éstos constituyen el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar (S. J. de la Fed., 2003).

Noveno tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito I.9o.A.76 A.

Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S.A. 25 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García.

Todo lo expuesto en este capítulo permite hacer notar que los tratados internacionales firmados por México, además de que su ubicación jerárquica es inmediatamente después de la Constitución General de la República, por encima del derecho federal interno, para su interpretación y comprensión correcta se debe acudir a los lineamientos y comentarios establecidos por un organismo multinacional como lo es la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), tal como se demuestra con la sentencia judicial antes descrita, lo cual confirma que los temas relativos a los convenios fiscales internacionales firmados por México, son de gran relevancia en nuestro país; sin embargo, el conocimiento actual de los mismos está circunscrito a un reducido número de profesionales y empresas debido a falta de mayor difusión de los mismos, tanto a nivel de empresas, como de universidades y del propio sector gubernamental.

Hoy día es común (y, en mi opinión criticable) que haya universidades que en sus planes, programas y currícula de estudios a nivel licenciatura de contador público, no existan materias específicas mediante las cuales se enseñe y oriente a los educandos sobre el contenido y alcance de los

tratados internacionales, sus fuentes de interpretación y, de manera particular, las ventajas y desventajas de los convenios fiscales internacionales, situación que resta competitividad profesional a los egresados de las universidades. Para validar este comentario consulté vía Internet el 5 de Abril del 2007 en los sitios web que describo en la sección de bibliografía los planes de estudio de contador público de dos universidades públicas y dos universidades privadas en nuestro país, y constaté que en su currícula de estudios a nivel licenciatura no existe una materia específica sobre el estudio de los convenios fiscales internacionales firmados por México.

Para efectos únicamente de reforzar la importancia de este tema, procederá a describir en forma enunciativa no limitativa, como nuestra legislación mexicana en diversos ordenamientos reconoce y acata los preceptos establecidos en los convenios fiscales internacionales, incluyendo los lineamientos de interpretación de dichos convenios conforme a lo establecido en la Convención de Viena, así como en el documento denominado Comentarios del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, patentizando con todo ello como en México las personas, empresas e instituciones estamos inmersos en una auténtica y total fiscalidad

internacional derivado de la participación de la economía nacional en el nuevo entorno global.

Código Fiscal de la Federación (CFF)

De entrada en el artículo primero del CFF se establece que **“las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados Internacionales de los que México sea parte”** reconociendo expresamente de esa manera que las disposiciones particulares establecidas o definidas en los convenios de referencia no serán objeto de controversia al amparo de las disposiciones de aplicación interna contenidas en el C.F.F. Es decir, lo establecido o definido en los tratados internacionales se aplicarán tal como dichos tratados lo establezcan sin que se pueda alegar lo contrario con base en la legislación doméstica.

El contenido y alcance de los convenios fiscales internacionales, son de tal magnitud, que el artículo 4-A del propio CFF señala textualmente que.

“4-A RECAUDACIÓN EN MÉXICO DE IMPUESTOS Y ACCESORIOS EXIGIBLES POR ESTADOS EXTRANJEROS

Los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitado a México, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte, les serán aplicables las disposiciones de este Código referente a la notificación y ejecución de los créditos fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que ésta autorice recaudarán, de conformidad con los tratados internacionales antes señalados, los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros”.

Como se observa, a través de los convenios fiscales internacionales los gobiernos de diferentes países se obligan a darse entre sí, toda clase de apoyo y asistencia fiscal mutua, con objeto de que los contribuyentes que obtienen ingresos o rendimientos en dos o más países paguen debidamente los impuestos que les correspondan, lo cual ubica a las personas y empresas ante una auténtica y real globalización en la fiscalidad, lo cual logran los gobiernos mediante el intercambio de información tal como se señala en el artículo 69 último párrafo del CFF que a la letra dice:

**“INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FISCOS
EXTRANJEROS**

Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información, suscrito por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate”.

Evidentemente en la asistencia administrativa que se otorgan entre sí los fiscos de dos o más países, deben observar los derechos y prerrogativas que establece el derecho fiscal interno de cada país. Al respecto, el artículo 69-A del propio CFF establece los lineamientos a seguir en estos casos tal como se observa en el texto que se indica.

“69-A ASISTENCIA PARA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y ACCESORIOS EXIGIBLES POR ESTADOS EXTRANJEROS

Las autoridades fiscales asistirán en el cobro y recaudación de los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros en términos de sus respectivas legislaciones, cuando las autoridades fiscales extranjeras así lo soliciten, en los términos de los tratados internacionales de los que México sea parte, siempre que exista reciprocidad. Para estos efectos, los plazos de prescripción de los créditos fiscales extranjeros y de caducidad, así como la actualización, los recargos y las sanciones, se regirán por las leyes fiscales del Estado extranjero solicitante.

En el caso en que el impuesto y sus accesorios a que se refiere este artículo sean pagados en moneda nacional, será aplicable el tipo de cambio vigente al momento en que se efectúa el pago”.

Como se observa, la regulación fiscal mexicana está adecuada para cumplir con los compromisos que derivan de los convenios fiscales internacionales. Incluso, tratándose de medios de defensa a que tienen derecho los particulares, se establece que, contra los actos administrativos que realicen las autoridades fiscales mexicanas, será improcedente el recurso de revocación que como medio de defensa establece el artículo 116 del CFF, cuando se trate de los supuestos establecidos en las fracciones VIII y IX del artículo 124 del propio ordenamiento que a la letra señalan:

“VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversia previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de renovación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte”.

Con base en lo antes expuesto podemos concluir que la legislación fiscal interna de nuestro país está en sintonía con el contenido de los convenios fiscales internacionales en todos los aspectos importantes de:

- Determinación de un crédito fiscal internacional
- Notificación al contribuyente deudor
- Cobro o recuperación
- Entero o pago a un fisco extranjero
- Confidencialidad en la información
- Medio de defensa fiscal a través del recurso de resolución de controversias establecido en los citados convenios fiscales internacionales.

Nos guste o no vivimos una real y autentica fiscalidad internacional.

CAPÍTULO III

MÉXICO FIRMO LOS CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES CON MOTIVO DE LA INSERCIÓN ECONÓMICA DEL PAÍS EN LA ECONOMÍA GLOBAL.

En el año de 1986, con motivo del ingreso de México al Acuerdo General de Tarifas y Aranceles, GATT por sus siglas en inglés (General Agreement Tariff & Trade), hoy **O**rganización **M**undial del **C**omercio, nuestro país adoptó un nuevo modelo de desarrollo económico basado en la economía de mercado, la libre competencia y la apertura económica. Para tener un marco de referencia de dicha apertura es importante hacer notar que hasta el 31 de Marzo 2007, nuestro país tenía firmados doce **T**ratados de **L**ibre **C**omercio (TLCs) que le permitían acceso a un mercado de 32 países tal como se describe ampliamente en este capítulo.

Estos tratados comerciales internacionales han propiciado en México una nueva dinámica, retos y oportunidades en materia industrial, comercial y de servicios, toda vez que dichos tratados establecen reglas que facilitan toda clase de transacciones y operaciones de inversión, coinversiones, atracción de financiamientos, importaciones y exportaciones, etc. todo ello dentro de un marco regulatorio con atractivos beneficios previstos en los tratados internacionales.

Dichos beneficios se refieren a la reducción o eliminación de aranceles, supresión de cuotas compensatorias, etc. permitiendo y promoviendo que una empresa extranjera realice negocios en México, así como facilitar el que una empresa mexicana expanda sus operaciones hacia otros países convirtiéndose en una empresa mexicana exportadora con cobertura internacional.

Al respecto considero importante hacer notar que el 14 de Abril del año 2004 el Gobierno Federal Mexicano publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Programa de Comercio Exterior y Promoción de la Inversión (PCEPI) denominado **“Por la inserción competitiva de las empresas en el nuevo orden económico mundial”**.

En el documento que contiene dicho programa PCEPI se establece que con motivo de los TLCs la actividad económica de México se vió incrementada de manera favorable como sigue:

Tratado de libre comercio

México - Chile

(entró en vigor el 1 de Agosto 1999)

México, EUA y Canadá

(entró en vigor el 1 de Enero 1994)

México, Colombia y Venezuela (entró en vigor el 9 de Enero 1995)

Impacto en la economía de México

El comercio bilateral entre México y Chile se multiplicó por siete al pasar de 173,7 millones de dólares en 1991 a 1.3 mil millones de dólares durante 2002 .

El comercio bilateral de México con EUA casi se triplicó al pasar de 85.2 miles de millones de dólares en 1993 a 241.4 miles de millones de dólares en 2002 .

El comercio bilateral de México con Canadá se triplicó al pasar de 4.0 miles de millones de dólares en 1991 a 12.6 miles de millones de dólares en 2002.

Con motivo de este tratado México se convirtió en el tercer proveedor más importante de Colombia en 2002 en tanto que en 1994 se ubicaba como proveedor de Colombia en el lugar número nueve.

Tratado de libre comercio

México – Costa Rica (entró en vigor el 10 de Enero 1995)

México - Bolivia (entró en vigor el 11 de Enero 1995)

México - Nicaragua (entró en vigor el 1 de Julio 1998)

Impacto en la economía de México

México respecto a Venezuela se convirtió en el quinto proveedor en 2002 mientras que en 1994 se ubicaba como proveedor en el lugar once.

El comercio bilateral de México con Costa Rica se ha multiplicado por seis ascendiendo a 760 millones de dólares 2002

El intercambio comercial de México con Bolivia creció en 90% superior en relación al año anterior a la firma del tratado, alcanzando 28.5 millones de dólares.

El comercio bilateral entre México y Nicaragua alcanzó en 2002 la cantidad de 118 millones de dólares.

Tratado de libre comercio

México - Unión Europea
(entró en vigor el 1 de Julio
2000)

México - Asociación
Europea de Libre Comercio
(entró en vigor el 1 de Julio
de 2001)

México - Israel
(entró en vigor el 1 de Julio
del 2000)

Impacto en la economía de México

En los primeros tres años de este tratado el comercio con la Unión Europea creció 22%.

Cabe mencionar que la Unión Europea agrupa a 24 países, situación que ubica a México en una posición estratégica para las exportaciones de mercancías.

La Asociación Europea de Libre Comercio agrupa a Suiza, Noruega, Islandia y Liechtenstein con 12.1 millones de personas y uno de los ingresos per capita más altos del mundo.

Israel ya contaba con tratados de libre comercio con la Unión Europea, así como con EUA y Canadá situación que motivó el tratado con México buscando alianzas estratégicas además que Israel es un mercado potencial con más de 35 mil millones de dólares en importaciones.

Tratado de libre comercio

México, El Salvador,
Guatemala y Honduras
(entró en vigor el 15 de
Marzo 2001 con el Salvador
y Guatemala y el 1 de Junio
2001 con Honduras)

México - Japón
(entró en vigor el 1 de Abril
2005)

Impacto en la economía de México

Durante 2002 las exportaciones mexicanas a estos países superaron 986 millones de dólares.

Japón en el año 2003 era la segunda economía del mundo, tenía una población de 127 millones de habitantes con una edad promedio de 42 años y un ingreso per cápita de \$34,510 dólares de EUA, situación enormemente atractiva para las exportaciones mexicanas.

Además, Japón en ese año era la octava fuente exportadora de Inversión extranjera directa.

Las exportaciones mexicanas en 2003 alcanzaron 1776 millones de dólares y se esperaba que creciera a razón de 10% de promedio anual.

Según el Programa de Comercio Exterior y Promoción de la Inversión, antes mencionado, con motivo de la apertura económica de México las exportaciones mexicanas se incrementaron de 21.8 mil millones de dólares en 1986 a 160.8 mil millones de dólares en 2002, equivalente a un crecimiento anual promedio de 13% en esos años.

Esta situación ha conformado en nuestro país un nuevo entorno económico, con presencia y participación real de competencia extranjera en todos los campos de la actividad económica debido a los diversos tratados de libre comercio antes descritos.

Al día de hoy este nuevo entorno económico podemos caracterizarlo como sigue:

- a. Creciente inversión extranjera en diversos sectores de la actividad económica
- b. Incremento de exportaciones manufactureras mexicanas
- c. Presencia de personas extranjeras como inversionistas, técnicos, profesionistas, artistas, deportistas y otros, que vienen a trabajar en México en las empresas que son sucursales o subsidiarias de compañías extranjeras y que sus remuneraciones ó pagos los reciben en los países de los cuales son residentes o nacionales, pero cuyo

ingreso lo devengan o ganan por el hecho de trabajar o prestar servicios en México.

- d. Participación creciente de empresarios mexicanos con inversiones y negocios en otros países, quienes al tener su residencia fiscal en México, tienen obligación de acumular sus ingresos percibidos fuera del país y pagar Impuesto Sobre la Renta en México, aún cuando dichos ingresos ya hubiesen pagado impuesto en el otro país.

Como se desprende de toda esta información, las personas y empresas hoy día pueden trabajar y hacer negocios en un contexto internacional y desde el punto de vista financiero, es lógico suponer que una persona o empresa que hace negocios en dos o más países, procurará optimizar su costo fiscal, mediante estrategias que le permitan aprovechar las ventajas o beneficios que establezcan las regulaciones fiscales en cada país y, naturalmente, intentará reconocer la mayor parte de sus utilidades en el país que tenga una menor tasa efectiva de impuesto, siempre que ello sea posible dentro del marco de la ley.

El costo tributario forma parte de la competitividad tanto de una empresa como de un país, por ello, es importante que se promueva ampliamente el contenido y las ventajas que ofrecen los convenios fiscales internacionales, como son los casos de que una empresa puede invertir y crecer en otro país

sin tener que pagar más impuestos, toda vez que, al existir un convenio fiscal para evitar la doble tributación con el otro país, tiene derecho a acreditar en el país de residencia de donde es la empresa el ISR pagado por su establecimiento o negocio en el otro país.

Como se observa y demuestra con la información descrita en este capítulo, así como conforme a la nueva política económica de México, nuestro país tiene a Agosto de 2007 doce tratados de libre comercio que le dan acceso a un mercado de 32 países con los cuales cada vez más se realizan toda clase de transacciones económicas entre personas y empresas extranjeras hacia México como de personas y empresas Mexicanas hacia el extranjero, aprovechando las ventajas que ofrecen los tratados de libre comercio.

Acorde con el nuevo entorno económico, en nuestro país existen 33 convenios fiscales internacionales para poner en sintonía la política fiscal con la política económica que es enteramente global.

Así como se globalizó la economía se globalizó también la fiscalidad.

CAPITULO IV

IMPORTANCIA EN MATERIA FISCAL DE LA ADHESIÓN DE MÉXICO A LA OCDE

QUE ES LA OCDE?

La organización para la Cooperación y Desarrollo Económico es una Organización internacional intergubernamental con sede en París Francia, que reúne a los 30 países más industrializados de economía abierta o de mercado.

Esta organización actúa como foro de consulta y de coordinación entre los países miembros con objeto de estudiar, analizar y proponer políticas en materia Económica, Financiera, Ambiental, Educativa, Tecnológica, Científica, Industrial, Laboral y Fiscal.

Entre los objetivos particulares que promueve la OCDE considero conveniente mencionar los siguientes:

1. Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales asumidas por cada país miembro.
2. Realizar la mayor expansión posible de la economía, el empleo y el progreso en el nivel de vida en los ciudadanos de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo al desarrollo de la economía mundial

3. Reducir o suprimir los obstáculos a los intercambios de bienes y servicios, así como mantener, extender y liberalizar los movimientos de capital y de inversiones.

Adhesión de México a la OCDE

México formalmente fué aceptado como miembro de la OCDE el día 14 de Abril del año de 1994, en la Ciudad de París Francia una vez que el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos a través del C. Presidente de la República Carlos Salinas de Gortari (sexenio 1988–1994) hizo suscripción de la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE. El documento relativo a la adhesión de México a la Organización fué ratificado por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión de nuestro país el 1º de Mayo del año 1994 según Decreto del Ejecutivo Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 13 del mismo mes y año.

En dicho documento, el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos asumió las obligaciones correspondientes a los miembros de la Organización, así como a aceptar las actas en vigor de la Organización, desde el momento del depósito del documento de Adhesión, con excepción de algunas observaciones que México hizo en varias materias Económica, Financiera, Ambiental, Educativa, Tecnológica, Científica, Laboral y Fiscal.

En el caso particular de la sección relativa a los asuntos fiscales, textualmente nuestro país asentó las siguientes reservas u observaciones.

Observaciones de carácter fiscal hechas por México al Adherirse a la OCDE

Decreto de promulgación de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 5 de Julio del año 1994.

“ASUNTOS FISCALES

Recomendación del Consejo sobre la Determinación de los Precios del Transferencia entre Empresas Asociadas (Doc. No. C(79)(Final).

Observaciones:

México está dispuesto a poner en práctica la recomendación tomando en cuenta sus capacidades administrativas y tecnológicas.

Recomendación del Consejo relativa a la Asistencia Administrativa Mutua para la Tramitación de Solicitudes de Devolución de Impuestos (Doc. No. C(80)155(Final).

Observaciones:

De acuerdo con la Ley fiscal mexicana en vigor, las autoridades fiscales no están autorizadas para dar trámite a las solicitudes extranjeras de devolución de Impuestos.

Recomendación del Consejo relativa a la Forma Estandarizada para el Intercambio Automático de Información según Acuerdos Impositivos Internacionales (Doc. No. C(81)39(Final).

Observaciones:

México utilizará y proporcionará la información requerida de acuerdo a lo previsto por su legislación interna.

Recomendación del Consejo para evitar la Doble Tributación con respecto a impuestos sobre propiedades, herencias y donaciones (Doc. No C(82)64(Final)).

Observaciones:

Actualmente, la legislación fiscal mexicana no grava propiedades, herencias ni donaciones.

Recomendación del Consejo relativa al Formato Magnético Estandarizado para intercambio Automático de información Tributaria (Doc. NoC(92)50/FINAL).

Observaciones:

México enviará información utilizando el formato de acuerdo con su capacidades tecnológicas.

Recomendación del Consejo relativa al Convenio Modelo Tributario de la OCDE para Exámenes Tributarios Simultáneos (Doc. No. C(92)81/FINAL).

Observaciones:

La legislación mexicana no permite a las autoridades extranjeras desempeñar actividades en el país. Por tanto, México no puede permitir a los representantes de las autoridades competentes de otros Estados ingresar al país para llevar a cabo exámenes tributarios simultáneos.

Recomendación del Consejo relativa a la Convención Modelo Tributaria sobre Ingreso y Capital (Doc. No. C(92)122/final).

Observaciones:

México desea hacer reservas y observaciones sobre un número limitado de disposiciones contenidas en la Convención Modelo Tributaria, planteadas en un documento que será remitido al Comité de Asuntos Fiscales.”

Las reservas en materia fiscal que nuestro país interpuso, fueron con el propósito de dar oportunidad para hacer cambios, adecuaciones y actualizaciones en la legislación interna, a efecto de hacerla compatible con el nuevo entorno económico y la fiscalidad internacional. Para tener una idea de tales adecuaciones a manera de ejemplo menciono en materia de determinación de precios de transferencia nuestra legislación interna en el año de 1994 prácticamente era nula, toda vez que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en aquel año únicamente en un artículo señalaba que las transacciones entre partes relacionadas debían ser valuadas a valores de mercado, sin establecer ninguna mecánica para hacerlo ni señalaba algún método.

Con motivo de la citada recomendación hecha por la OCDE a partir del año 1995 se iniciaron una serie de cambios en nuestra ley del ISR hasta llegar a establecer en nuestra ley actual todo un título (título VI) denominado “**De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales,**” en donde ya se establecen lineamientos para la determinación de precios de transferencia como:

- a. Obligación de su determinación conforme al mejor método aplicable de los autorizados por esta ley y que son: Precio Comparable, Precio de Reventa, Costo Adicionado, Partición de utilidades, Residual de Partición de Utilidades y el método de Márgenes Transaccionales de utilidad de operación (Fundamento: Artículo 216 de ISR).
- b. Personas que se consideran partes relacionadas.
- c. Requisitos de contar con estudio de precios de transferencia a efecto de poder deducir los pagos a empresas asociadas (Fundamento: Artículo 31 Fracción V de ISR).

- d. Obligación de presentar declaración anual informativa en materia de precios de transferencia (Fundamento: artículo 86 fracción XIII de ISR).
- e. Adopción de las guías sobre precios de Transferencias para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995 o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México. (Fundamento: artículo 215 último párrafo de ISR).

Todo lo antes descrito forma parte de las adecuaciones que nuestro país incorporó en la Ley del Impuesto Sobre la Renta con motivo de la recomendación que hizo la OCDE en materia de determinación de precios de transferencia.

Modelo de Convenio Fiscal Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la OCDE.

Este modelo de Convenio en una guía elaborada por el Comité de asuntos fiscales de la OCDE que busca facilitar las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE, así como armonizar la interpretación y aplicación de las disposiciones de los citados convenios, muy particularmente los relativos a Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal.

En los 33 convenios fiscales internacionales firmados por México prácticamente se ha seguido el modelo tributario de la OCDE el cual tiene la siguiente estructura:

Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE

CAPITULO I

Ámbito de aplicación del Convenio

Art. 1. Personas comprendidas .

Art. 2. Impuestos comprendidos.

CAPITULO II

Definiciones

Art. 3. Definiciones generales.

Art. 4. Residencia.

Art. 5. Establecimiento permanente

CAPITULO III

Imposición de las rentas

Art. 6. Rendimientos inmobiliarios.

Art. 7. Beneficios empresariales.

Art. 8. Navegación marítima, interior y aérea.

Art. 9. Empresas asociadas.

Art.10. Dividendos.

Art. 11. Intereses.

Art. 12. Cánones.

Art. 13. Ganancias de capital.

Art. 14. Servicios personales independientes.

Art. 15. Servicios personales dependientes.

Art. 16. Participaciones de consejeros.

Art. 17. Artistas y deportistas.

Art. 18. Pensiones.

Art. 19. Funciones Públicas.

Art. 20. Estudiantes.

Art. 21. Otras rentas.

CAPITULO IV

Imposición del Patrimonio

Art. 22. Patrimonio.

CAPITULO V

Métodos para eliminar la doble imposición

Art. 24. No discriminación.

- Art. 25. Procedimiento amistoso.
- Art. 26. Intercambio de información.
- Art. 27. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.
- Art. 28. Extensión territorial.

CAPITULO VII

Disposiciones finales

- Art. 29. Entrada en vigor.
- Art. 30. Denuncias.

Este modelo de convenio, además de ser una guía para estructuración de acuerdos y negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE, es también una fuente privilegiada para la interpretación de las disposiciones fiscales, toda vez que cuenta con una sección especial de comentarios sobre cada uno de los artículos que permite entender ampliamente al alcance de cada concepto, su interpretación y aplicación específica.

En el caso particular de nuestro país la legislación interna reconoce y adopta expresamente los comentarios del modelo de convenio fiscal de la OCDE tal como se establece en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 en la regla 2.1.1. publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de Abril de 2007 que a la letra dice:

“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 de lo dispuesto en el 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”.

Como se observa, nuestro derecho fiscal interno está íntimamente vinculado a los lineamientos del derecho fiscal internacional recomendado por la OCDE para sus países miembros, situación que es de total trascendencia para las personas y empresas mexicanas que realizan operaciones en otros países, así como para las autoridades fiscales, toda vez que para interpretar un precepto particular sobre una transacción en México se tendrá que acudir a lo expresamente pactado en el convenio fiscal respectivo del país de que se trate y, ante alguna controversia o confusión en su interpretación se tendrá que acudir a lo establecido en los Comentarios del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

México, en la negociación que efectuó para la firma de sus 33 convenios fiscales internacionales con igual número de países, siguió prácticamente los lineamientos y artículos establecidos en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, y además adoptó los Comentarios de dicho modelo de convenio para su interpretación, por ello es de suma importancia en materia fiscal la adhesión de México a la OCDE.

México y la Convención de Viena

La convención de Viena trata acerca de los derechos de los tratados, su forma de interpretación y aplicación entre Estados o gobiernos. La citada Convención se firmó en Viena, Austria el 23 de Mayo de 1969 por la

mayoría de los países miembros de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y, para su debida observación, el 21 de Marzo de 1986 se promulgó el **Decreto de Promulgación de la Convención de Viena, sobre el derecho de los tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales.**

Considero importante hacer mención que el artículo 26 de la Convención establece el principio de “pacta sunt servanda” el cual se refiere textualmente a que **“Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fé”**, así mismo el artículo 31 de la misma Convención indica que como regla general de interpretación se aplicará lo siguiente:

“Artículo 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 éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.
2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluido su preámbulo y anexo:
 - 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 norma 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.”

Los principios normativos contenidos en la Convención de Viena aplican obviamente a los convenios fiscales internacionales firmados por México, por lo que el estudio, análisis y difusión de los mismos es total y absolutamente importante. así mismo, acorde con los preceptos establecidos por la Convención de Viena, nuestro país en el año de 1992 creó la Ley Sobre Celebración de Tratados para normar y guiar la firma de los tratados y convenios internacionales.

Todo lo expuesto en este capítulo confirma la importancia del estudio sobre los convenios fiscales internacionales firmados por México.

CAPITULO V

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto en los cuatro capítulos anteriores, se presentan las siguientes conclusiones de este trabajo:

1. Los convenios fiscales internacionales firmados por México forman parte de las reglas de la nueva economía a nivel global en la que el país participa, compite y de la que es parte activa.
2. Dichos convenios contienen ventajas y oportunidades que deben ser ampliamente difundidas en todos los ámbitos de la sociedad mexicana como son las escuelas, institutos, universidades, empresas, cámaras y organismos empresariales, profesionistas, asociaciones y colegios profesionales, autoridades administrativas de tipo fiscal tanto federal como estatales, jueces, magistrados y órganos encargados de impartir justicia tributaria en nuestro país.
3. Los convenios fiscales internacionales al evitar la doble tributación permiten a las empresas exportar a otros países, crecer y hacer negocios en el extranjero sin tener que pagar más impuestos que los que se causarían en el país de donde se es residente, toda vez que los convenios permiten acreditar el ISR pagado en el otro país.
4. Dentro de las ventajas que ofrecen los convenios fiscales internacionales está el que ofrecen beneficios en las tasas de retención de ISR. De tal manera que si un convenio estipula una tasa mayor de

retención de impuestos que la tasa establecida en la ley del ISR del país, entonces se aplica la tasa menor que es la de la ley y se hace caso omiso en esa situación particular de la tasa mayor que, en su caso, señale el convenio.

5. Para la interpretación de cada uno de los artículos y preceptos establecidos en los convenios fiscales internacionales se tiene como fuente privilegiada los comentarios del Modelo de convenio tributario de la OCDE, los cuales son de aplicación en nuestro país debido a que México es miembro de la OCDE y por establecerlo expresamente nuestra legislación interna.
6. Los convenios fiscales internacionales contemplan también los intercambios de información entre fiscos de dos o más gobiernos, respecto de las transacciones e ingresos que las personas y empresas obtienen en otros países a efecto de que los contribuyentes determinen y paguen correctamente sus impuestos. Esta situación conforma una real y auténtica fiscalidad global toda vez que hace posible que los fiscos obtengan información de cualesquier país que tenga convenio, respecto de las operaciones o ingresos de una persona.
7. También al amparo de los convenios fiscales internacionales existen acuerdos de asistencia administrativa mútua para permitir al fisco de un país extranjero hacer la recuperación de un crédito fiscal o deuda fiscal que tenga una persona o empresa de su país y, que por razones de cualesquier índole se localice o ubique en otro país. En estos casos el gobierno del país hará las gestiones de notificación y cobro de impuesto

a la persona o empresa de procedencia extranjera y el monto recuperado lo enviará al país que haya solicitado la acción, al amparo de los convenios fiscales que se tengan firmados.

8. Para la resolución de controversias respecto de las disposiciones contenidas en los tratados fiscales internacionales se debe tomar en cuenta los principios del derecho internacional contenido en la Convención de Viena, debido a que México suscribió y adoptó dicha Convención, misma que fué publicada en el DOF del 13 de Febrero de 1975 como se apunta en el capítulo IV de este trabajo.
9. Vivimos un nuevo entorno económico con nuevas reglas en el campo tributario. Dichas reglas ofrecen ventajas que deben ser aprovechadas por las empresas a efecto de ser competitivas en el nuevo contexto internacional. Quienes las desaprovechen perderán competitividad respecto de quienes sí las utilicen.
10. Es urgente que se diseñen programas de amplia difusión y capacitación en México respecto de los Convenios fiscales internacionales firmados por nuestro país a efecto de poner en sintonía a las personas y empresas Mexicanas con el nuevo entorno global en materia fiscal y económica.

**LISTA DE CONVENIOS FISCALES INTERNACIONALES
FIRMADOS POR MEXICO**

Países	Fecha Publicación en el Darío Oficial de la Federación
1. Alemania	16 Mar 1994
2. Australia	13 Feb 2004
3. Austria	08 Dic 2004
4. Argentina	19 Mar 2004
5. Bélgica	06 Ene 1997
6. Brasil	01 Ene 2007
7. Canadá	17 Jul 1992
8. Corea	16 Mar 1995
9. Chile	12 May 2000
10. China	28 Feb 2006
11. Dinamarca	27 May 1998
12. Ecuador	4 Abr 2001
13. España	31 Dic 1994
14. EUA	3 Feb 1994
15. Finlandia	11 Ago 1999
16. Francia	16 Mar 1993
17. Grecia	31 Dic 2005
18. Indonesia	08 Dic 2004
19. Italia	29 Mar 1995
20. Israel	11 Ago 2000

Países	Fecha Publicación en el Darío Oficial de la Federación
21. Irlanda	09 Ago 2000
22. Luxemburgo	06 Feb 2002
23. Noruega	26 Ago 1996
24. Nueva zelanda	15 Jun 2007
25. Países Bajos	31 Dic 1994
26. Polonia	18 Oct 2002
27. Portugal	03 Abr 2001
28. Reino Unido	15 Mar 1995
29. Rep Checa	28 Ene 2003
30. Rumania	12 Dic 2001
31. Singapur	23 Ago 1996
32. Suecia	10 Feb 1993
33. Suiza	24 Oct 1994

FUENTE BIBLIOGRÁFICA CONSULTADA

1. Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. Tomos I y II, ISEF. Herbert Bettinger Barrios
2. Estudio de los convenios de doble imposición con EUA y Canadá. Dofiscal Editores. Arturo Desentis Reyes
3. Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Instituto de Estudios Fiscales. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE
4. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. OCDE
5. Manual de precios de Transferencia. Tax editores. Dr. Mariano Latapí Ramírez
6. International Taxation. Thomson West. Richard L. Doernberg.
7. Definiciones generales. Colección Tratados internacionales en material tributaria. Themis. Enrique Calvo Nicalau
8. Tratados en materia tributaria con Estados Unidos de América. Decretos modificatorios. Themis
9. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
10. Ley del Impuesto sobre la Renta 2007
11. Reglamento de la Ley del ISR 2007
12. Código Fiscal de la Federación 2007
13. Reglamento del CFF 2007
14. Ley sobre celebración de tratados
15. Resolución miscelánea fiscal 2007
16. Revista del tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Ejemplares varios
17. Diario Oficial de la Federación. Ejemplos varios

18. Bufete fiscal en software 2007
19. Diversos sitios de internet como:
 - Universidad de Baja California (UABC) www.uabc.mx
 - Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM) www.unam.mx
 - Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM) <http://cmpportal:itesm.mx/wps/portal>
 - Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM) www.tam.mx
 - Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico www.ocde.org
 - Organización Mundial del Comercio www.wto.org
 - Acuerdo de Cooperación Asia Pacifico www.apecsec.org.sg
20. Apuntes y notas tomadas en diversos foros y convenciones de carácter fiscal.