

Aspectos Generales de los tratados internacionales en materia tributaria celebrados por México

Desde hace ya varios años y con motivo de la incursión de nuestro país en la economía global, México ha venido negociando y celebrando con diversos países tratados internacionales en materia tributaria.

Sobre el particular, el ingreso de México a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD por sus siglas en inglés) impulsó en forma importante la negociación y celebración de dichos tratados, en primer lugar, con los países miembros de dicha organización, para después comenzar a extenderse a otros países con los que México también tiene relaciones comerciales.

A la fecha, se encuentran en vigor tratados internacionales en materia tributaria celebrados por nuestro país con Alemania, Australia, Austria, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Holanda, Polonia, Portugal, Inglaterra, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Suecia y Suiza.

Asimismo, México se encuentra negociando la celebración de tratados con muchos otros países.

Ahora bien, el propósito fundamental de la celebración de estos tratados sin duda obedece a facilitar las relaciones comerciales y tributarias de México con sus principales socios, mediante la eliminación o reducción de la doble imposición que se podría generar en las operaciones celebradas entre empresas o personas residentes en los países involucrados, de no haberse celebrado el tratado.

En el caso de México, vale la pena analizar cual es la fuerza legal que tienen estos tratados, ya que en principio, las relaciones comerciales entre residentes en México y residentes en el extranjero están reguladas por las leyes fiscales Mexicanas, tales como el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), La ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otras.

Al respecto, el CFF señala, entre otras cosas, que las disposiciones de dicho código se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.

Por su parte, la Ley del ISR señala que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a quienes acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado.

La misma Ley del ISR establece que en caso de algunas operaciones especiales en las que resulte aplicable el cumplimiento de disposiciones de procedimiento establecidas en la

propia Ley, tales como la del registro de extranjeros, la de presentar dictámenes fiscales o la de designar representante legal, estas se deberán cumplir para que sean aplicables los beneficios del tratado.

Adicionalmente dicha Ley del ISR establece que cuando los tratados establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en la Ley del ISR, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor. En el caso de que éste aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Por su parte, el reglamento de la Ley del ISR señala que se podrá acreditar la residencia de un extranjero para efectos de un tratado, con la certificación de residencia o de la presentación de la declaración del último ejercicio del impuesto. Dichas certificaciones deberán estar expedidas por la autoridad fiscal del país de que se trate y tendrán vigencia durante el año de calendario en el que se expidan.

Por lo anterior, sin pretender hacer un análisis legal de la jerarquía que los tratados internacionales tienen frente a las demás leyes mexicanas, en general se puede concluir que los tratados fiscales en materia tributaria son aplicables sobre la Ley del ISR cuando beneficien al contribuyente y siempre que se cumplan los requisitos a que nos hemos referido, dependiendo del tipo de operación involucrada.

En relación con los impuestos comprendidos en los tratados, cabe mencionar que en el caso de México, es el ISR el principal impuesto que cubren dichos tratados. En relación con el IETU, éste ha sido negociado por las autoridades fiscales para que los países lo incluyan como un impuesto comprendido en los tratados y algunos de dichos países ya lo han aceptado también como un impuesto comprendido.

Si bien es cierto que cada uno de los tratados puede ser diferente, también lo es el que la mayoría de ellos se ha basado en el modelo de la OECD por lo que existen similitudes entre los mismos. En forma general, el modelo de la OECD trata los siguientes temas: impuestos comprendidos, residencia fiscal, establecimiento permanente, ingresos por bienes inmuebles, beneficios empresariales, transportación, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, sueldos, honorarios a directores, artistas y deportistas, pensiones, servicios del gobierno, estudiantes y otros ingresos, así como algunas otras disposiciones especiales.

Así las cosas y a manera de ejemplo, podemos considerar el caso de una empresa mexicana que efectuó un pago de regalías a una empresa canadiense por el uso de un nombre comercial. En principio, conforme a la Ley del ISR, la empresa mexicana debería retener un impuesto a la tasa del 28% a la empresa canadiense sobre el pago de regalías efectuado.

No obstante, conforme al tratado fiscal entre México y Canadá, los pagos de regalías pueden someterse a imposición en el estado del que procedan (en este caso México); sin

embargo en este caso el impuesto no puede exceder del 10% del importe bruto de las regalías.

Como se puede apreciar, en el ejemplo existe un claro beneficio por la aplicación del tratado fiscal entre México y Canadá, ya que de aplicarse el tratado, la tasa de retención se vería reducida del 28% al 10%

En el caso de regalías pagadas a residentes en el extranjero, la ley del ISR no establece ningún requisito de procedimiento que cumplir (registro, dictamen, etc), por lo que en este caso, bastará con que se obtenga la constancia de residencia o de presentación de la declaración anual de la empresa residente en Canadá, para que la empresa residente en México pueda aplicar directamente la tasa de retención del 10% establecida en el tratado celebrado entre México y Canadá.

Cabe destacar que existen algunas otras operaciones en la que sí existen requisitos de procedimiento en la Ley del ISR, que en estos casos también se deberán cumplir para estar en posibilidad de aplicar los tratados correspondientes. Entre otros podemos ejemplificar el caso de la obligación de registro de ciertos residentes en el extranjero que obtengan ingresos por intereses de fuente de riqueza mexicana o; el caso de una venta de acciones en la que existe la obligación de dictaminar la operación por un contador público independiente.

Es muy importante mencionar que, en cada caso particular, deberá analizarse el tipo de operación efectuada así como las disposiciones del tratado que resulten aplicables al país de que se trate, para poder concluir sobre la aplicación del mismo y los requisitos que se deberán cumplir para estos efectos.

C. P. C. Carlos Gradwohl
Integrante de la Comisión Fiscal Internacional