

IFA GRUPO MEXICANO, A.C.
COMITÉ DE ESTUDIOS Y DOCUMENTACION

TEMA: ANÁLISIS GENERAL DEL ACUERDO DE DOBLE IMPOSICIÓN Y EVASIÓN FISCAL, RENEGOCIADO ENTRE MÉXICO Y ALEMANIA

PREPARADO POR: RICARDO QUIBRERA SALDAÑA

I. Introducción

Con fecha 9 de julio de 2008 fue firmado el nuevo Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la renta.

Dicho Convenio fue aprobado por la cámara de senadores de nuestro país el pasado seis de noviembre de dos mil ocho, habiéndose publicado el decreto de su aprobación el pasado once de diciembre de dos mil ocho.

Una vez realizadas las notificaciones a que refiere el artículo 30 del Convenio, el mismo entrará en vigor, así como en su caso se realice la publicación en el Diario Oficial de la Federación, el decreto promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la renta.

Este nuevo convenio substituye al anterior firmado el 23 de febrero de 1993 y su protocolo.

El Convenio concluido y recientemente renegociado por México y el Alemania, como se definirá más adelante, sigue en su mayor parte el Convenio Modelo de la Organización

para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante "OCDE")¹, así como las reservas formuladas por México a disposiciones específicas.

No obstante, Alemania, quien tiene una amplia experiencia en la negociación de convenios de doble imposición, para efectos de concluirlos, sigue normalmente el modelo de la OCDE como un Estado miembro de dicha Organización.

Por lo anterior en el caso del convenio renegociado con México, se formulo considerando los lineamientos de el Convenio Modelo de la OCDE y sus recientes modificaciones de julio de 2008; con sus respectivas desviaciones, aunque varias de ellas son congruentes con las observaciones y reservas efectuadas por México y Alemania al Convenio Modelo.

Se observa que las principales modificaciones realizadas al mismo en ciertos casos son producto de la experiencia en la aplicación que ha tenido el convenio anterior, que como se señalo ha estado en vigor por casi 16 años.

En el desarrollo del presente trabajo tiene como objetivo describir las disposiciones más significativas que fueron renegociadas por las partes, y aquellas en las que se diferencia este nuevo Convenio del Convenio Modelo de la OCDE.

II. Desarrollo

Capítulo I – Alcance del Convenio

Artículo1. Personas Comprendidas

Sin cambios relevantes del convenio anterior. El mismo es idéntico al incluido en el Modelo de la OCDE.

¹ No obstante, este Convenio contiene algunos párrafos tomados del Convenio Modelo de la ONU. Cf. infra.

Artículo 2. Impuestos comprendidos.

El mismo sigue el Modelo de la OCDE. Por la parte de México, se incluye adicionalmente a el impuesto sobre la renta, el impuesto empresarial a tasa única. Por la parte de Alemania se contempla el impuesto sobre la renta, incluyendo el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre explotaciones industriales y comerciales, el impuesto sobre el patrimonio, incluyendo los suplementos aplicados a los mismos.

Se adiciona dentro del concepto de impuesto sobre la renta y patrimonio, en adición al impuesto sobre las ganancias derivadas de enajenación de bienes muebles o inmuebles, al impuesto a las plusvalías, a los impuestos sobre el monto total de sus sueldos o salarios pagados por las empresas.

Capítulo II – Definiciones

Artículo 3. Definiciones generales.

Sigue en términos generales el Convenio Modelo de la OCDE. Dentro de las principales adiciones que recoge este artículo son la definición detallada de los términos “la República Federal Alemana” y “Los Estados Unidos Mexicanos”. Así también define el término nacional y el procedimiento para la interpretación de un término no definido en el acuerdo.

El término nacional para Alemania, se define como todos los alemanes en el sentido de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, así como todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en la República federal de Alemania.

El término nacional con respecto a México, se define como todas las personas físicas que poseen la nacionalidad mexicana de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y todas las personas jurídicas,

sociedades de personas y asociaciones, constituidas conforme a la legislación vigente en los Estados Unidos Mexicanos.

El párrafo segundo de dicho artículo señala que para la aplicación del presente Acuerdo en cualquier momento por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Acuerdo, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal aplicable de ese estado sobre el significado otorgado a dicho término de conformidad con otras leyes de ese Estado.

Finalmente en el punto 2 del protocolo para los efectos del acuerdo se formula una definición de "Dirección efectiva"

Artículo 4. Residencia.

Sigue el Convenio Modelo de la OCDE en términos generales. En el primer párrafo el acuerdo renegociado aclara que la expresión residente de un estado contratante, incluye también a ese estado y a cualquier subdivisión política o entidad local del mismo. Presumimos que la intención es dejar claro que el propio estado es sujeto de reclamar los beneficios del acuerdo cuando actúa como particular.

Así también en lo relativo a las reglas de desempate para determinar la residencia de una persona física, el punto 2 d) aclara que en el caso de que dicha persona moral no fuera nacional de ambos de los Estados Contratantes (definición que también fue adicionada) o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los estados contratantes resolverán el caso de mutuo acuerdo.

Por su parte el punto 3, aclara que en el caso de personas jurídicas que sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver de común acuerdo la cuestión y determinar la aplicación del Acuerdo. En la medida en que no se alcance dicho acuerdo, se considerará que dicha persona no es residente de ninguno de los Estados Contratantes para efectos del Acuerdo.

No se incluyó comentario alguno en relación a la reserva establecida por Alemania al convenio modelo, en relación al tratamiento de partnerships que pueden ser consideradas como residentes fiscales fictos; sin embargo en el artículo 1 b) del protocolo se adiciona que en el caso de elementos de renta, beneficio o ganancia obtenidos mediante o a través de una persona que sea fiscalmente transparente conforme a la legislación de cualquiera de los Estados Contratantes, se considerará que dicho elemento es obtenido por un residente de un Estado, en la medida en que dicho elemento sea tratado para efectos de la legislación fiscal de dicho Estado como renta, beneficio o ganancia de ese residente.

Artículo 5. Establecimiento Permanente.

En el párrafo tercero se señala de forma más sucinta que una obra o proyecto de construcción o instalación, solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de seis meses. En relación al convenio anterior se elimina el concepto de proyecto de instalación o montaje, así como a las actividades de inspección. Lo anterior se elimina pese a la reserva que México tiene al Convenio Modelo de la OCDE, en materia de incluir las actividades de supervisión, relacionadas con una construcción con duración superior a seis meses también como establecimiento permanente.

En relación a los supuestos que no dan origen a un establecimiento permanente, el nuevo acuerdo en su punto 4 e) establece también de manera más sus cinta el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa la empresa de carácter preparatorio o auxiliar, eliminando las actividades previamente detalladas.

Cabe resaltar que si se incluye el inciso f) en el párrafo cuarto, como actividades que no generan establecimiento permanente la realización de cualquier combinación de actividades previas o auxiliares, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo o de negocios que resulte de esa combinación conserve el carácter preparatorio o auxiliar; a pesar de la reserva que tiene México en este tema al convenio modelo.

Capítulo III – Tributación de las distintas clases de renta

Artículo 6. Rentas inmobiliarias.

No hay desviaciones respecto del Convenio Modelo de la OCDE. No hay cambio alguno. Se precisa el derecho a gravamen en la fuente de los ingresos derivados de bienes inmuebles ubicados en este.

Artículo 7. Beneficios de las Empresas.

Se regula en el párrafo cuarto para precisar en relación al convenio anterior que mientras sea común en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a un EP sobre la base de reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, dicho método podrá ser aplicado independientemente de lo dispuesto en el párrafo tercero que estipula que los beneficios sean determinados considerando una empresa distinta y separada. Se aclara que el método de reparto adoptado deberá determinar un resultado conforme a los principios contenidos en este artículo, es decir el gravamen de utilidades como entidad distinta y separada bajo los principios de arm's length.

Mediante el punto tercero del protocolo, se regula un establecimiento permanente de un residente del otro estado contratante, estará sujeto a gravamen, siempre que se demuestre que este ha participado en la operación y únicamente por el monto de ingresos atribuibles a este mediante un análisis funcional, de activos y de riesgos, conforme a las modificaciones propuestas por el nuevo modelo convenio.

El protocolo también adiciona que en los casos de contratos, en particular para la investigación, suministro, instalación o construcción de un equipo o instalaciones industriales comerciales, científicas o de infraestructura pública, los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente no se determinarán por el mero valor del contrato, sino mediante el análisis funcional, de activos y riesgos, previamente señalado en el punto anterior.

Mediante el punto 3 c) del protocolo se aclara que los pagos recibidos como contraprestación de servicios técnicos, incluyendo investigaciones de naturaleza científica, geológica o técnicos, contratos de ingeniería o servicios de consultoría o supervisión se consideran como beneficios empresariales aplicando el artículo 7.

Artículo 8. Transportación Marítima y Aérea.

Conforme a la reserva que ha realizado México en relación al Convenio, en la cual establece que los ingresos provenientes de actividades de transporte distintas al a la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional no están sujetas a las reglas de este artículo, el párrafo segundo de este artículo aclara que los beneficios que están protegidos por el mismo comprenden los beneficios procedentes del arrendamiento ocasional de buques o aeronaves sobre una base de nave vacía, y el uso o arrendamiento de contenedores (incluyendo remolques y equipo auxiliar utilizado en el transporte de contenedores) siempre que estas actividades se relacionen con la actividad de buques o aeronaves en tráfico internacional.

Así también mediante un punto 4) adicionado se establece que también están protegidos por este artículo los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, empresa conjunta o en una agencia de explotación internacional.

Mediante disposición en el protocolo se aclara que los beneficios protegidos por este artículo solo son los relativos a la operación de buques ó aeronaves en tráfico internacional.

Artículo 9. Personas asociadas.

Se incluye redacción similar que al Convenio Modelo de la OCDE.

Se aclara mediante la inclusión del segundo párrafo que en los casos en los que se determine un ajuste a los beneficios que habrían sido obtenidos de no existir la relación de empresas asociadas, el Estado afectado, procederá mediante acuerdo mutuo, para efectuar el ajuste correspondiente del monto del impuesto que se haya cobrado sobre dichos beneficios, siempre que este conforme con el ajuste determinado por el otro Estado. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los estados contratantes se consultarán cuando sea necesario.

Artículo 10. Dividendos.

En forma general el artículo se ciñe a lo dispuesto por el modelo convenio de la OCDE. Se precisa en el párrafo segundo que "si el beneficiario efectivo de los dividendos es el residente del otro estado contratante", aplicaran los montos convenidos en el nuevo acuerdo, para dejar atrás la redacción que establecía "si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo" que podía dar paso a interpretaciones distintas.

Los impuestos convenidos y que no cambian son:

- a) 5% de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluyendo a las de personas) que tenga una tenencia corporativa del 10% (25% OCDE).
- b) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos (15% OCDE).

Se establece en forma expresa que las autoridades competentes de los estados contratantes determinarán de común acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites.

Dentro del término de dividendos regulado por el párrafo tercero, se adiciona el concepto de derechos de disfrute, así como de otras rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que distribuye los dividendos.

Mediante el protocolo se aclara que los certificados de fondos de inversión serán tratados como dividendos, así como los derivados de derechos o créditos con derecho a participar en las ganancias, incluyendo las rentas de un socio silencioso (stiller Gesellshafter).

Artículo 11. Intereses.

En forma general el artículo se ciñe a lo dispuesto por el modelo convenio de la OCDE. Se precisa en el párrafo segundo que "si el beneficiario efectivo de los mismos (intereses) es el residente del otro estado contratante", aplicaran los montos convenidos en el nuevo acuerdo, para dejar atrás la redacción que establecía "si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo" que podía dar paso a interpretaciones distintas.

Los impuestos convenidos previamente sufren cambios de acuerdo con lo siguiente:

- a) 5% del importe bruto de los intereses provenientes de préstamos otorgados por un banco. La tasa anterior era del 10% y contemplaba a los intereses de instituciones de seguros y fondos de pensiones y jubilaciones.
- b) 15% del importe bruto en los demás casos.

Se establece en forma expresa que las autoridades competentes de los estados contratantes determinarán de común acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites.

Se establece el gravamen en el país de residencia cuando el beneficiario efectivo de los intereses pagados o provenientes del gobierno, subdivisión política o entidad local, así como el banco central, incluyendo ciertos créditos otorgados, garantizados o asegurados por este último (Banco de México, Bancomext, Nafinsa o Banobras para el caso de México y el banco central o su gobierno en el caso de Alemania, así como cualquier otra institución que acuerden en forma expresa). Ya no se formula disposición expresa a los fondos de pensiones y jubilaciones en el Convenio.

Asimismo, se mantiene la definición "larga" de interés una vez más, abarcando a los conceptos que la legislación de un Estado asimile a intereses, incluyendo dentro del término de intereses especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos.

Pese a la reserva que México ha formulado para incluir disposiciones relacionadas con el tratamiento de intereses derivados de créditos respaldados "back to backs", como cláusula antiabuso, no se establece disposición específica en esta apartado, como sucede en otros convenios.

A través del protocolo se consideran intereses en su caso los derivados de derechos o créditos con derecho a participar en las ganancias, incluyendo las rentas de un socio silencioso (stiller Gesellshafter) o de un préstamo con una tasa de interés vinculada a los beneficios del prestatario.

Finalmente mediante el protocolo se aclara que en los casos en que el préstamo se contrae por la oficina central de la empresa y el monto en cuestión afecta varios

establecimientos permanentes o bases fijas situados en diversos países, los intereses se considerarán como procedentes del estado contratante donde este situado el establecimiento permanente o base fija.

Artículo 12. Regalías.

En forma general el artículo se ciñe a lo dispuesto por el modelo convenio de la OCDE. Se precisa en el párrafo segundo que "si el beneficiario efectivo de las regalías es el residente del otro estado contratante", aplicaran los montos convenidos en el nuevo acuerdo, para dejar atrás la redacción que establecía "si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo" que podía dar paso a interpretaciones distintas.

La tasa de retención aplicable permanece sin cambio en el 10% del importe bruto de las regalías. Se establece en forma expresa que las autoridades competentes de los estados contratantes determinarán de común acuerdo las modalidades de aplicación de este límite.

Dentro del término regalía contemplado en el párrafo tercero se incluye los pagos de cualquier clase por el uso o el derecho de uso del nombre imagen de una persona de cualquier derecho similar sobre la personalidad, y pagos recibidos por el registro de las actuaciones de artistas, deportistas por radio o televisión.

Finalmente mediante el protocolo se aclara que en los casos en que la obligación de pagar regalías se contrae por la oficina central de la empresa y el derecho de propiedad por el que se pagan las regalías afecta varios establecimientos permanentes o bases fijas situados en diversos países, las regalías se considerarán como procedentes del estado contratante donde este situado el establecimiento permanente o base fija, pero solo en la medida en que las regalías sean soportadas por dicho establecimiento o base fija.

Artículo 13. Ganancias de capital.

Se mantiene la posibilidad de gravar en la fuente los ingresos derivados de la enajenación de bienes inmuebles situados en su territorio, conforme con el modelo de la OCDE.

Se incluye así mismo la posibilidad de gravamen en la fuente de las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y derechos similares que un residente de un estado Contratante obtenga en los que más del 50% de su valor proceda, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante.

Adicionalmente el párrafo tercero adicionado establece que también serán sujetas a gravamen en la fuente, las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente del otro estado Contratante, sin establecer limitación alguna en la tenencia como establecen en su caso el modelo convenio de la OCDE y acorde con diversos firmados por México. No se estableció disposición alguna para el caso de reestructuras como aplica en otros convenios que México ha firmado.

Artículo 14. Servicios personales independientes.

Se mantiene en el acuerdo nuevo pese a que dicho artículo fue eliminado del Convenio Modelo de la OCDE.

El punto 1 B) solo aclara en el caso en que las rentas derivadas de servicios personales independientes pueden ser sujetas a gravamen en la fuente, cuando la estancia en el otro estado contratante es por un periodo o periodos que sumen o excedan en total de 183 días en cualquier periodo continuo de doce meses, aclarando que comience o termine en el año de calendario correspondiente.

Artículo 15. Servicios personales dependientes.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE y no sufre modificaciones relevantes, salvo la siguiente precisión:

El punto 2 a) solo aclara en el caso en que las rentas derivadas de servicios personales dependientes que solo pueden ser sujetas a gravamen en la residencia, cuando la estancia en el otro estado contratante del perceptor es por un periodo o periodos que sumen no excedan en total de 183 días en cualquier periodo continuo de doce meses, aclarando que comience o termine en el año de calendario correspondiente.

Artículo 16. Honorarios de directores.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE y no sufrió cambio alguno.

Artículo 17. Artistas y deportistas.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE. Así también contempla la regla que limita al gravamen en el país de residencia, cuando las rentas de las actividades realizadas por un artista o deportista, derivan de una visita financiada substancialmente por fondos públicos, subdivisión política o entidad local de uno de los estados contratantes.

Artículo 18. Pensiones, Anualidades y Pagos Análogos.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE, estableciendo que el gravamen se realice en el país de residencia de las pensiones y demás remuneraciones análogas o anualidades pagadas a un residente de un estado contratante, con excepción de los pagos recibidos derivados de la seguridad social pública, que serán gravadas en el país de la fuente donde provienen.

El párrafo tercero que fue adicionado también estipula que los pagos recurrentes o no recurrentes realizados por uno de los Estados Contratantes o una subdivisión política del

mismo a una persona residente en el otro Estado Contratante, como compensación por persecución política, por heridas o daños soportados como resultado de la guerra (incluyendo pagos por indemnización), por servicios militares o civiles alternativos, o por una situación de crimen, vacunación o situación análoga se someterán a imposición únicamente en el estado de fuente.

Mediante el párrafo 4 se define el término anualidades, el cual significa determinadas cantidades pagaderas periódicamente en fechas determinadas, de por vida o por un período de tiempo específico o determinable, con la obligación de hacer pagos a cambio de una adecuada y tal retribución en dinero o valor monetario.

Artículo 19. Funciones Públicas.

Existen modificaciones que deberán ser precisadas en la versión final, ya que el documento de la consultoría jurídica de la Secretaría de Relaciones Exteriores que se analizó se encuentra incompleto.

Mediante el protocolo se aclaran como entidades legales de derecho público al Instituto Goethe y el Servicio Alemán de Intercambio Académico para regular sus efectos.

Artículo 20. Profesores, Visitantes, Maestros y Estudiantes.

Este artículo no se incluye en el Convenio Modelo de la OCDE ni en el de la ONU. Exenta en el país de la fuente hasta por dos años el ingreso que se perciba por la realización de actividades de enseñanza o investigación, derivadas de una escuela, universidad o institución de enseñanza similar, siempre que obtenga dichas remuneraciones fuera del estado de fuente.

Artículo 21. Otras Rentas.

En este artículo se permite el gravamen en la fuente, de cualquier otro ingreso proveniente de esta y no regulado en forma expresa en los demás artículos, de conformidad con la reserva que México ha formulado al modelo convenio de la OCDE.

Artículo 22. Patrimonio.

Este es un artículo que no se encuentra contenido en el convenio modelo de la ODCE y se mantiene del convenio original.

Se elimina la referencia al concepto de patrimonio susceptible de ser gravado en el país de fuente, en el caso de bienes muebles que sean utilizados o transformados por una empresa en el otro estado contratante.

Artículo 23. Eliminación de la doble imposición.

Para efectos de México, se incluye el método de crédito para evitar la doble imposición fiscal. Se aclara que se permite a los residentes Mexicanos acreditar contra el ISR: (a) el impuesto alemán pagado sobre rentas procedentes ó patrimonios situados en la República de Alemania, en una cantidad que no exceda del ISR exigible en México por las mismas rentas ó patrimonio. (b) Para el acreditamiento de ISR pagado a nivel corporativo por la sociedad que distribuye dividendos, se requiere de una tenencia accionaria mínima de 10%.

Para el caso de Alemania se redefinen los métodos para eliminación de la doble imposición. Se permite el acreditamiento del impuesto pagado en México, como crédito contra el impuesto Alemán sobre la renta exigible a dividendos no exentos, intereses, regalías, elementos de renta que puedan someterse a imposición en México por concepto de ganancias de capital y salarios, honorarios de directores, artistas y deportistas así como otras rentas.

En caso de que no proceda el acreditamiento se exentará del cálculo de la base del impuesto alemán cualquier renta procedente de México y cualquier elemento de patrimonio, que pueda ser sujeto de gravamen en México. En el caso de dividendos la exención aplicará cuando sean pagados a una sociedad Alemana por una sociedad mexicana, cuyo capital pertenezca directamente en un 10% de la sociedad alemana, y que no hayan sido deducidos al terminar los beneficios de la sociedad que distribuye los dividendos.

Se establece que la republica Alemana mantiene el derecho de considerar la determinación de su tasa de gravamen, los elementos de renta y del patrimonio que de conformidad con lo dispuesto por el nuevo acuerdo, se encuentran exentos del impuesto alemán.

Se establece que la doble imposición se eliminará mediante el acreditamiento. En los casos de conflicto que no pueda solucionarse mediante un procedimiento de acuerdo mutuo, la doble imposición con respecto a las rentas en conflicto se eliminará concediendo un crédito fiscal a partir del primer día del año calendario inmediato posterior a aquel en que se realizó la notificación.

Artículo 24. No discriminación.

Este artículo sigue la misma redacción que el Convenio Modelo.

Se aclara que el principio de no discriminación aplicará en particular con respecto a la residencia. Se aclara que las disposiciones también son aplicables a las personas que no sean residentes de uno o de ambos estados contratantes.

Mediante un párrafo segundo se establece que los apátridas residentes de un Estado Contratante no se someterán en ninguno de los Estados Contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentren en las mismas condiciones.

A través de un párrafo sexto, se señala que no obstante los impuestos comprendidos por el acuerdo, las disposiciones de no discriminación son aplicables a todos los impuestos cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Artículo 25. Procedimiento de Acuerdo Mutuo

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE, excepto por lo relativo al procedimiento de arbitraje en caso de asuntos no resueltos, el cual no fue incluido en el convenio.

Se adiciona que el procedimiento de acuerdo mutuo procederá también en los casos en que exista no discriminación, debiendo someter el caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea nacional.

Se establece que el plazo máximo para lograr un acuerdo será de 10 años.

Se adiciona que las autoridades harán lo posible para resolver de acuerdo mutuo las dificultades o dudas que plantee la interpretación del acuerdo, pudiendo también consultarse para la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos por el acuerdo.

La comunicación entre autoridades, podrá también realizarse a través de comisión mixta integrada por ellas mismas o por sus representantes.

Finalmente mediante el nuevo párrafo quinto de este artículo se establece que no obstante cualquier otro tratado del cual los Estados Contratantes sean o pudieran formar parte , cualquier controversia sobre una medida adoptada por un Estado Contratante que

involucre a un impuesto cubierto por el ámbito de aplicación del convenio o, en el caso de no discriminación, una medida fiscal adoptada por un estado Contratante incluyendo una controversia sobre si es de aplicación del presente Acuerdo, será resuelta únicamente conforme al Acuerdo, a menos que las autoridades competentes de los Estados Contratantes acuerden lo contrario.

Artículo 26. Intercambio de información.

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE. Cumple con los requisitos de un acuerdo amplio de información. Se aclara en el párrafo primero que las autoridades competentes intercambiarán la información que sea "previsiblemente relevante" para aplicar lo dispuesto por el acuerdo, o para la administración o para el cumplimiento de la legislación interna relativa a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación exigidos por un Estado contratante, una subdivisión política o entidad local del mismo, en la medida en que la imposición prevista no sea contraria al acuerdo. Se aclara que el intercambio de información no está limitado al artículo a los residentes e impuestos comprendidos por el acuerdo.

Mediante la adición de un párrafo cuarto, se señala que cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante, utilizará las medidas para recabar información de que disponga para obtener la información solicitada, aun cuando este otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines fiscales. La obligación precedente está sujeta a las limitaciones el párrafo 3 (adoptar medidas administrativas contrarias, suministrar información que no se puede obtener o suministrar información que revele propiedad intelectual), pero en ningún caso dichas limitaciones deberán interpretarse en el sentido de permitir a un Estado Contratante a negarse a otorgar la información porque dicha información no es necesaria para su propios efectos internos.

Mediante el punto 9 del protocolo se regula el procedimiento para la transmisión de datos personales, validez y protección de la información mutua por las agencias transmisora y receptora aplicable.

Artículo 27. Asistencia en la Recaudación de Impuestos.

Se adiciona en este artículo el procedimiento de asistencia en la recaudación de impuestos contenido en el Convenio Modelo.

Por tal motivo aplicará la asistencia mutua entre los estados contratantes para el cobro de créditos fiscales, intereses, sanciones administrativas, y costos de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionadas con los mismos.

Los créditos fiscales aceptados para su cobro por un estado contratante, no estarán sujetos en dicho estado a la prescripción o a la prelación aplicable a los créditos fiscales como a su legislación por razón de su naturaleza de crédito fiscal. Tampoco se podrá interponer ningún procedimiento relativo a la existencia, validez o cuantía del crédito fiscal de un estado contratante ante los tribunales u órganos administrativos del otro estado contratante.

Artículo 28. Aplicación del acuerdo en casos especiales

Se adiciona mediante el párrafo primero que, el presente acuerdo no se interpretará en el sentido de impedir que un Estado Contratante aplique lo dispuesto por su legislación interna sobre la prevención de la evasión y elusión fiscal, incluyendo las disposiciones sobre capitalización delgada y regímenes fiscales preferentes.

Así mismo se aclara que si la disposición precedente da como resultado una doble imposición, las autoridades competentes se consultarán mutuamente para llegar a un acuerdo sobre la forma de evitar la doble imposición.

Artículo 29. Miembros de Misiones Diplomáticas y de Oficinas Consulares

Sigue la misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE, mismo que no sufrió modificación en el acuerdo renegociado.

Artículo 30. Protocolo

Se adiciona este artículo, el cual señala que el protocolo forma parte integrante del acuerdo.

Las disposiciones del protocolo más importantes, fueron adicionadas en cada uno de los comentarios aplicables.

Artículo 31. Entrada en vigor.

Misma redacción que el Convenio Modelo de la OCDE adaptado al caso en particular. Deja sin efectos el convenio y protocolo anterior.

Establece que el nuevo acuerdo entrará en vigor el día de intercambio de los instrumentos de ratificación y tendrá efectos en ambos estados contratantes:

- a) en el caso de los impuestos retenidos en la fuente, en relación con las sumas pagadas en o después del primer día del mes de enero del año calendario inmediato posterior al de entrada en vigor del acuerdo;
- b) en el caso de que otros impuestos, en relación con los impuestos, aplicados por períodos iniciando en o después del primer día del mes de enero del año calendario inmediato posterior al de entrada en vigor del acuerdo.

Artículo 32. Denuncia.

Se mantiene igual el término para realizar la denuncia del acuerdo a más tardar el 30 de junio de cada año de calendario, una vez transcurridos 5 años de su aplicación.

III. Conclusiones.

Como se ha comentado en un principio, este Convenio sigue los lineamientos del Convenio Modelo de la OCDE incorporando los cambios más recientes realizados en la versión de julio de 2008, incorporando algunos otros artículos atípicos como el artículo 22 relativo al patrimonio, entre otros.

Se observa que la renegociación del convenio se realiza sobre la base de experiencia de aplicación del convenio anterior, el cual ha tenido una vigencia de casi 16 años, puntualizando aspectos muy particulares como los relativos al gravamen de beneficios empresariales.

Este nuevo acuerdo contempla en forma expresa al Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo que dejará lugar sin lugar, la discusión relativa a la interpretación armónica de los impuestos comprendidos de naturaleza sustancial o idéntica al ISR. En forma específica se detalla como impuesto incluido a los impuestos sobre salarios pagados por las empresas, presumiblemente por Alemania.

En forma general se realizan diversas precisiones de relevancia en el convenio como el uso del término "beneficiario efectivo", definición de términos como residente, nacional, sede de dirección efectiva, entre otros, que permitirán una interpretación más clara del acuerdo. Se contempla la adición de un procedimiento para la asistencia en el cobro de impuestos que anteriormente no existía, y se amplían los alcances del intercambio de información, para que este mantenga la calidad de "amplio", regulando la obligación de proporcionar información de la contraparte y limitando las causales en las que esta puede estar limitada.

Por lo relativo al procedimiento de acuerdo mutuo se establece como plazo para lograr los acuerdos el de diez años y a través de este se podrán ventilar los límites de retención para

el caso de intereses y dividendos, así como cualquier controversia que resulte de la aplicación del convenio, incluyendo la eliminación de la doble imposición no prevista por el mismo.

Por lo que se refiere a la regulación específica de las facultadas potestativas de las diferentes rentas generadas por los estados contratantes, ciertamente existen cambios importantes introducidos por el propio acuerdo y en diversos casos por el protocolo, como la reducción de la tasa de retención al pago de intereses en la fuente de un 10% a un 5% cuando estos derivan de bancos, se elimina el concepto de proyecto de instalación o montaje, así como a las actividades de inspección para constituir establecimiento permanente. En materia de la determinación de ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes se introducen las reglas de "atribución" para considerarlos como una entidad separada, debiendo determinar sus beneficios imponibles, mediante la determinación de un análisis funcional, de riesgos y activos, como el requerido para soportar que las operaciones se encuentran valuadas bajo el principio de "arm's length".

Se aclara que los pagos recibidos como contraprestación de servicios técnicos, incluyendo investigaciones de naturaleza científica, geológica o técnicos, contratos de ingeniería o servicios de consultoría o supervisión se consideran como beneficios empresariales.

En materia de ganancias de capital se determina en forma clara que serán objeto de gravamen en la fuente aquellas derivadas de enajenación de acciones en los que más del 50% de su valor este afecto a inmuebles ubicados en el país de fuente, así como en todos los casos sin establecer tenencia mínima a las ganancias por la enajenación de acciones, participaciones o derechos de capital, como sucede en otros tratados celebrados por México.

Este acuerdo no adiciona reglas que busquen limitar los beneficios otorgados y evitar el "treaty shopping". Así mismo regula que prevalecerá la legislación interna de los estados

contratantes en relación a la prevención de la evasión y la elusión fiscal, mediante la inclusión de disposiciones en materia de capitalización delgada y regímenes fiscales preferentes.

En materia de la eliminación de la doble imposición, México mantiene el método de crédito directo e indirecto de impuestos pagados por la sociedad que distribuye dividendos con una tenencia accionaria mínima del 10%. En el caso de Alemania se formula un replanteamiento completo donde se otorga un tratamiento diferenciador, complicado, donde inicialmente se permite el acreditamiento del impuesto pagado en México, con ciertas restricciones, y en caso en que este no aplique también se utiliza el método de exención en la residencia.

Sin duda este nuevo acuerdo renegociado se sumará al de Canadá y otros que ya tienen cierta vigencia, para adecuarlos a las exigencias actuales, actualización e interpretación de las disposiciones del convenio modelo y sus comentarios, así como para precisar en su caso lagunas no previstas en su inicio.

Adicionalmente a lo anterior resulta importante destacar de nueva cuenta que nuestras autoridades deban efectuar también un mayor esfuerzo en celebrar Convenios con países de Latinoamérica, que realmente otorguen facilidades y beneficios a los residentes en México que están realizando inversiones en estos países; como los ha otorgado México a los países que normalmente invierten en nuestro país, como son Estados Unidos de América y Europa, principalmente, con el objeto de promover y facilitar la inversión mexicana en el extranjero, y en consecuencia se logre un aumento en la base por la repatriación de capitales al país, y sentar las bases de una política como país exportador de capitales.

* * * * *

México, D.F. a 20 de enero de 2009