



**Universidad Nacional Autónoma de México**

**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

**Tesina**

**Ingresos no definidos en los Convenios para Evitar la Doble  
Tributación, gravables en el país fuente de donde provengan,  
conforme al artículo de “Otras Rentas”.**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en: Fiscal**

**Presenta: (Alessia Alejandra Yañez Hernández)**

**Tutor: Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo**

**México, D.F. marzo de 2016.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## INDICE

TEMA Y TITULO	1
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	2
HIPÓTESIS	2
METODOLOGÍA	2
OBJETIVOS	3
MARCO TEÓRICO	6
CRONOGRAMA	20
CONCLUSIONES	21
BIBLIOGRAFÍA	21

## **TEMA**

Este trabajo de investigación analizará las posturas que las autoridades en México han emitido respecto al modo de hacer gravable en el país fuente los ingresos no definidos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación celebrados por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, conforme al artículo de "Otras Rentas", principalmente con los Estados Unidos de América. Así como analizar las posturas de Chile y España en sus respectivos Convenios con respecto a este tema, así como lo mencionado en Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

## **TÍTULO**

Ingresos no definidos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación, gravables en el país fuente de donde provengan, conforme al artículo de "Otras Rentas".

## PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los Convenios para Evitar la Doble Tributación (en adelante Convenio) celebrados por México contienen un artículo denominado "Otras Rentas" que trata sobre hacer gravable los ingresos que no se encuentren definidos en alguno de los artículos del Convenio, basado en el país de la fuente en el que se genera el ingreso.

Por otra parte, dentro de los mismos Convenios se encuentra otro artículo correspondiente a Beneficios Empresariales el cual en la mayoría de los casos considera aquellos ingresos no definidos dentro de los Convenios y los sujeta a imposición en el país de residencia del estado contratante.

Por lo tanto en el siguiente trabajo se mencionarán las posturas y los fundamentos fiscales expuestos a través de un caso real resuelto por las autoridades fiscales en México (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por sus siglas TFJFA) para considerar gravable un ingreso generado por asistencia técnica en el país fuente del ingreso, atendiendo al artículo antes mencionado de "Otras Rentas".

## HIPOTESIS

**Gravar los ingresos como no definidos** en el Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América como Otras Rentas y no como Beneficios Empresariales, **con base al país fuente de donde proceden los ingresos.**

## METODOLOGIA

La metodología utilizada es de tipo estático, la cual consiste en analizar las diferentes posturas emitidas en los Convenios para Evitar la Doble Tributación celebrado entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y los gobiernos de Estados Unidos de América, Brasil y España bajo un aspecto específico sin admitir variaciones en cuanto a lo establecido en tales documentos a efectos de enunciar las posturas de cada país para llegar a una conclusión dentro de las condiciones previamente determinadas.

## OBJETIVOS

Describir los aspectos generales correspondientes a los tratados internacionales que México ha celebrado, así como señalar los aspectos generales de las funciones que desarrolla la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) dentro del ámbito de doble imposición.

Los tratados para evitar la doble tributación logran su propósito limitando de diversas formas la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos a alguno de los estados contratantes. Por lo que se refiere a beneficios empresariales el convenio señala que el país de fuente solo puede someterlo a imposición si el contribuyente tiene presencia en dicho país que cumpla con los requisitos para considerarse como un establecimiento permanente.

Cuando se confiere el derecho compartido de gravamen a ambos estados signatarios, la doble tributación se elimina aplicando a elección de cada estado, el método de acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, o bien, el de exención de los ingresos obtenidos de fuente ubicada fuera del país de residencia del contribuyente.

Cualquiera que sea el método adoptado, el convenio normalmente incluye medidas para garantizar que la doble tributación sea efectivamente eliminada.

Es importante señalar que los convenios se limitan a otorgar beneficios a las personas físicas o morales que son residentes de uno o de ambos estados contratantes y solo respecto de los impuestos sobre la renta y al patrimonio establecidos por las partes México ha negociado hasta la fecha 53 tratados para evitar la doble tributación desde el mes de abril de 1990. El primer tratado en esta materia fue el celebrado con Canadá el cual entró en vigor el primero de enero de 1992. Los convenios con Francia y Suecia firmados en 1991 y 1992 iniciaron su vigencia el primero de enero de 1993 y el primero de enero de 1994 entraron en vigor los convenios con los Estados Unidos de América.

Cabe señalar que los modelos que México ha celebrado se basan en el Modelo Convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo económico (en adelante el Modelo Convenio). Este Modelo Convenio ha resultado ser el más efectivo para eliminar la doble tributación y es el que ha servido de base para todos los tratados celebrados entre los países desarrollados.<sup>1</sup>

Ahora bien la OCDE es un foro único en el que las Administraciones trabajan conjuntamente con el fin de afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización. La OCDE también constituye la vanguardia

---

<sup>1</sup> En revista "Estudios Jurídicos", Convenios Internacionales en Materia Fiscal, Romano Mussali, Emilio. p. 165-168,

de los esfuerzos realizados para comprender los avances y ayudar a las Administraciones a responder ante las nuevas áreas de interés como la regulación de las sociedades, la economía de la información y los retos de una población que envejece. La organización proporciona un marco en el que las Administraciones pueden comparar sus experiencias políticas, buscar respuestas a problemas comunes, identificar las prácticas correctas y trabajar en la coordinación de las políticas nacionales e internacionales.

Los Estados miembros de la OCDE son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. La Comisión Europea participa en los trabajos de la OCDE.

En primer lugar, los países miembros de la OCDE han seguido en gran medida el Modelo Convenio al concluir o revisar convenios bilaterales. El progreso alcanzado en la eliminación de la doble imposición entre los países miembros puede medirse por el creciente número de convenios concluidos y revisados desde 1957 siguiendo las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. Pero la importancia del Modelo Convenio ha de evaluarse, no sólo por el número de convenios concluidos entre países miembros, sino también por el hecho de que, conforme a las Recomendaciones del Consejo de la OCDE, tales Convenios adoptan la estructura y, en la mayoría de los casos, las principales disposiciones del Modelo Convenio. La existencia del Modelo ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE y ha hecho posible la deseable armonización de sus Convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales.

El impacto del Convenio Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE. Se ha utilizado como documento básico de referencia en las negociaciones entre países miembros y no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones internacionales mundiales o regionales en el ámbito de la doble imposición y problemas conexos. En particular se ha utilizado como base para la redacción original y posteriores revisiones del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas de doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>1</sup>, que reproduce una parte importante de las disposiciones y los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE. En 1997, en reconocimiento de la creciente influencia del Convenio Modelo en los países no miembros, se acordó incorporar al Convenio Modelo las posiciones de algunos de dichos países sobre sus disposiciones y Comentarios.

En tercer lugar, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los Convenios bilaterales han contribuido a convertir los comentarios a las disposiciones del Convenio Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los Convenios bilaterales existentes. Esto ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los Convenios bilaterales. A medida que la red de Convenios tributarios continúa ampliándose, se incrementa la importancia de tal guía generalmente aceptada.<sup>2</sup>

Por otra parte, la Convención Modelo de las Naciones Unidas representa una solución de compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque, como se ha señalado antes, concede más importancia al principio del país fuente que la Convención Modelo de la OCDE. La Convención Modelo de las Naciones Unidas no es de carácter prescriptivo; más bien trata de ofrecer a los responsables de la toma de decisiones de los países la información que necesitan para comprender la repercusión de esos diferentes planteamientos en la situación específica de su país. Como se indica en la Introducción de la versión anterior de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, las disposiciones de la Convención no tienen carácter ejecutorio, no son vinculantes ni deben interpretarse como recomendaciones oficiales de la Organización. La Convención trata más bien de contribuir a la negociación, interpretación y aplicación práctica de los acuerdos fiscales bilaterales basados en sus disposiciones.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Las traducciones al español del Modelo de la OCDE y sus Comentarios, contenidas en el presente artículo, son tomadas de las traducciones no oficiales publicadas por la propia OCDE: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, edición del 22 de julio de 2010.

<sup>3</sup> Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011.

## **MARCO TEÓRICO**

### **ANTECEDENTES**

Como parte del proceso de modernización del sistema tributario Mexicano y ante la necesidad de ofrecer nuevos esquemas fiscales competitivos ante la creciente inversión extranjera que al mismo tiempo mejore las condiciones impositivas a las que se enfrentan las empresas mexicanas en sus operaciones con el exterior, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público inició en 1990, un proyecto de negociación para eliminar la doble tributación internacional en materia de impuesto sobre la renta.

La doble tributación es la carga fiscal adicional a la que pueden verse sujetos los contribuyentes que efectúan operaciones con el extranjero cuando un mismo ingreso causa dos veces el impuesto, la primera en el país del que proviene dicho ingreso "país fuente" y la segunda en el "país de residencia" del contribuyente que, como sucede en la mayoría de los países, grava a sus residentes con el criterio de "renta mundial" esto es, por todos los ingresos que él tenga dentro o fuera de su territorio.

El mecanismo de acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero contenidos en la ley del impuesto sobre la renta es una medida efectiva para atenuar la doble tributación internacional. Este método "unilateral" solo atenúa los efectos de una doble tributación pero no logra eliminarlos, toda vez que es imposible prever en la legislación interna soluciones específicas para resolver cada caso que suscitar por las modalidades de aplicación que existen en el mundo.

En virtud de ello México se ha orientado a la adopción de medidas bilaterales para solucionar la doble tributación, las cuales han resultado ser un instrumento para armonizar dos sistemas impositivos.

### **OBJETIVOS**

Diferenciar los conceptos que deben ser considerados como Beneficios Empresariales y Otras Rentas, así como las disposiciones fiscales aplicables en México que en su caso define tales conceptos.

### **DEFINICIONES, ALCANCE DE LAS DEFINICIONES INTERNACIONALES Y NACIONALES**

Para dar inicio a nuestro tema de investigación, definiremos ciertos conceptos base, necesarios para nuestro análisis en cada una de las disposiciones nacionales, así como las internacionales que lo regulan, para enfocar el origen y alcance de cada uno de ellos en el tema a tratar en esta investigación.

Es importante mencionar que la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA reconoce que los Tratados internacionales se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales, y en segundo plano respecto de la Constitución Federal, esto ha sido señalado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).<sup>4</sup>

Esta primera sala reconoce que los Tratados deben interpretarse conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante CVDT).<sup>5</sup>

En opinión de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, el contexto del Tratado no permitía desprender el significado de “beneficios empresariales”, por lo que conforme al artículo tercero del Tratado México-EUA, se debía analizar la legislación doméstica de México. En ese sentido, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA señala que para el sistema impositivo mexicano la actividad empresarial prácticamente abarcaría toda actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso, por lo que no podría considerarse que el ingreso proveniente de todas esas actividades (empresariales) deba automáticamente ser un beneficio empresarial para fines del Tratado.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) no contempla una definición del concepto “beneficios empresariales”. Sin embargo, al prever el término “actividades empresariales”, los tribunales mexicanos han emitido precedentes en los cuales han interpretado que para determinar lo qué debe entenderse por el término “beneficios empresariales” debe acudir a la definición de “actividades empresariales” que prevé el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF).<sup>6</sup>

Al respecto, el CFF señala que “actividades empresariales” son aquellas que comprenden actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas. En el caso particular de actividades comerciales, se establece que son aquellas que tienen el carácter de “comercial”,

Por su parte, el Código de Comercio (Ccom) establece que “actos de comercio”, entre otros, son todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres de productos con propósito de especulación comercial; operaciones de bancos; contratos de seguros, de comisiones, de comercio marítimo, etcétera.<sup>7</sup>

No obstante, en la ley del impuesto sobre la renta se menciona que se consideran actividades empresariales los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación antes comentado,

---

<sup>4</sup> *Semanario Judicial de la Federación*. Novena Época. Pleno. Tesis P. LXXVII/99. Noviembre, 1999. Pág. 46.

<sup>5</sup> *Semanario Judicial de la Federación*. Novena Época. Segunda Sala. Tesis C. LXXI. Diciembre, 2002. Pág. 292

<sup>6</sup> Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>7</sup> Artículo 75 del Código de Comercio.

sin embargo los ingresos que se regulan en los artículos a que se refieren los artículos 153 al 173 de la misma Ley no se considerarán incluidos. Estos artículos se refieren al título V de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Conforme a lo anterior, cualquier ingreso recibido por un residente en el extranjero de fuente de riqueza en México que no esté comprendido en un artículo específico, no podría ser considerado como “beneficio empresarial” para fines de los Tratados celebrados por México, lo cual podría hacer inaplicables a los mismos.

Posteriormente, el 30 de agosto de 2005 las autoridades fiscales emitieron una regla miscelánea que señala textualmente lo siguiente:

1.2.1.21. Para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, 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.

Sin embargo, el TFJFA consideró que una regla miscelánea no puede contravenir lo previsto en la LISR, por lo cual pretender utilizar esa regla miscelánea es infundado.

Para este análisis es importante tomar en cuenta el artículo 23 del Tratado México-EUA, “Otras Rentas”, el cual establece lo siguiente:

Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio y procedentes del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Ahora bien, Estados Unidos de América para su interpretación hace uso del Modelo de la ONU el cual difiere de este criterio y permite que estos ingresos sean sujetos a imposición en el estado de la fuente.

“Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafo 1 y 2, los ingresos no mencionados en los artículos anteriores podrán ser también objeto de imposición en el estado fuente.”

Lo previsto en este Artículo, a diferencia del artículo “Otras Rentas” del Modelo Convenio de EUA y del Modelo Convenio de la OCDE, permite al país fuente gravar sin restricción alguna un ingreso no comprendido en artículos previos.

De acuerdo a lo anterior, el diagrama correspondiente a lo anterior se ejemplifica de la siguiente forma:



Para efectos del Modelo Convenio, el Artículo 21 “Otras Rentas” establece que las rentas no comprendidas en los demás artículos del Modelo serán gravados por el país de residencia. Por tanto, el país de la fuente no tendrá derecho a gravar esas rentas. En el caso concreto del Modelo de la OCDE, tanto el Artículo 7 (cuando una empresa no tiene un establecimiento permanente) como el Artículo 21 establecen que los ingresos serán gravados por el país en cual sea residente el perceptor del ingreso.

Sin embargo México, así como los siguientes países: Australia, Canadá, Chile, Nueva Zelandia, Portugal y la República Eslovaca han establecido una reserva al tema anterior deseando conservar el derecho a gravar las rentas derivadas de fuentes situadas en el respectivo país.

## OBJETIVOS

Identificar las posturas adquiridas por países que han celebrado convenios, respecto a "Otras Rentas", así como exponer un caso resuelto por el TFJFA.

Ahora bien, en el siguiente apartado analizaremos lo definido en el artículo de "Otras Rentas" emitido en los Convenios por los siguientes países miembros de la OCDE (Chile, España y México) en los Convenios Siguietes:

México	-	España
Chile	-	España
México	-	Chile
México	-	Estados Unidos de América.

Respecto con el artículo que trata el tema de otras Rentas en los Convenios firmados donde algunos conceptos no especificados claramente en el convenio sujetos en alguna tasa de retención puedan o no considerarse como conceptos que deban recibir el tratamiento fiscal como Otras Rentas, los cuales sean sujetos solo a retención en el país fuente del ingreso correspondiente.

Por ejemplo, analizando el artículo 21 de "Otras Rentas " en el Decreto de Promulgación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal Publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1994 , a la letra menciona lo siguiente:

*"Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado."*

Analizando el párrafo anterior, se puede observar que la renta no mencionada en alguno de los artículos del convenio en mención, solo será sujeta al país de residencia del estado contratante.

Es importante mencionar que España es un país miembro de la OCDE.

Por otra parte, analizando el artículo 20 de "Otras Rentas" del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta y sobre el Patrimonio, en el cual este último mantiene su reserva de gravar el ingreso en el país fuente del mismo, de forma literal el artículo menciona lo siguiente:

*"1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los Artículos anteriores de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado."*

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles como se define en el párrafo 2 del artículo 6, cuando el perceptor de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionados en los artículos anteriores de este Convenio y procedentes del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado.  
**(Énfasis Añadido).**

Analizando el tercer párrafo se entiende que a pesar de que en primera instancia las rentas no mencionadas en artículos anteriores serán sujetas solo al país de residencia, este párrafo tercero menciona como opción que también podrá someterse al estado fuente del ingreso que en su caso surja.

De acuerdo a este artículo del Convenio celebrado entre ambos países podemos observar que Chile en congruencia con su reserva en los comentarios al Modelo Convenio en el caso de operaciones que se celebran entre ambos países si pueden someterse al país fuente del ingreso.

Como parte complementaria de este estudio analicemos el artículo 21 de "Otras Rentas" del Decreto Promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y al Patrimonio (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 2000, el cual menciona lo siguiente:

"Las rentas no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio pueden someterse a imposición en ambos Estados Contratantes"

Por último analicemos el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero de 1994, actualizados por los Protocolos que los Modifican, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 25 de enero de 1996 y el 22 de julio de 2003 el cual en su artículo 23 menciona lo siguiente:

“Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio y procedentes del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.”  
**(Énfasis Añadido).**

El incremento en la actividad comercial de nuestro país en el mundo, y el hecho de contar con una economía “atractiva”, ha generado que compañías transnacionales de los EUA, Europa y otros países, hayan decidido realizar inversiones industriales y comerciales en México, como punto de partida para el desarrollo de sus actividades comerciales en Centroamérica. Con el propósito de desarrollar sus operaciones en México, sean comerciales o industriales, es común que las sociedades mexicanas (filiales de las sociedades extranjeras) reciban servicios de parte de su casa matriz en los que se proporcionen conocimientos no patentables, y que no impliquen la transmisión de una información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, los cuales –sin duda alguna– son necesarios para consolidar sus operaciones en el país. Tales servicios se conocen comúnmente como “servicios por asistencia técnica”.

Analizando los Convenios que México ha firmado se puede observar que no existe un concepto como tal definido en los artículos de los que trata el mismo al respecto en un caso de asistencia técnica podríamos estar ante un caso en el que el concepto al no estar definido en los artículos del Convenio en mención podría estar ante un tema de Otras Rentas

De acuerdo con un criterio del TFJFA, cualquier ingreso recibido por un residente en el extranjero de fuente de riqueza en México, que no esté comprendido en un artículo específico, no podría ser considerado como “beneficios empresariales” para fines de los Tratados celebrados por México, lo cual podría hacerlos inaplicables.

Con independencia de tal criterio, es importante considerar los efectos que podrían generarse en el contexto internacional.

El TFJFA en el mes de febrero de 2013, publicó una resolución en relación con el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 718/12-16-01-6/1207/12-S1-04-02, emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, en la cual se concluye que los pagos por “asistencia técnica” a un residente de los Estados Unidos de América (EUA) no constituyen un beneficio empresarial para fines del Tratado México-EUA.<sup>8</sup> y no están protegidos por el Tratado México-EUA. Como consecuencia, tales ingresos estarían gravados conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) sin restricción alguna. Destaca que el TFJFA no funda su

---

<sup>8</sup> Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su protocolo.

conclusión en el artículo de “Otras Rentas” del Tratado México-EUA, sino en la LISR.

La resolución menciona lo siguiente:

**TRATADOS INTERNACIONALES  
VII-P-1aS-474**

**ASISTENCIA TÉCNICA. CASO EN EL QUE NO CONSTITUYE UN BENEFICIO EMPRESARIAL PARA EFECTOS DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.-**

De conformidad con los artículos 3, punto 2, y 7 del Convenio referido, se desprende que cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, asimismo cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos del Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del artículo 7 citado, en ese orden de ideas, si las rentas por concepto de asistencia técnica no están comprendidas dentro de las otras rentas reguladas separadamente en los demás artículos del Convenio, ello no implica que tal concepto esté incluido dentro de los beneficios empresariales, pues al no contemplarse el concepto de asistencia técnica dentro del Convenio, se debe acudir al significado que el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación le otorga, el cual consiste en la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos. En ese contexto, los ingresos por concepto de asistencia técnica percibidos por una empresa residente en los Estados Unidos de América, sin establecimiento permanente en México, están gravados conforme al artículo 200 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2010, ya que el artículo 210 fracción VI de la ley invocada excluye de los ingresos por actividades empresariales a los ingresos señalados en los artículos 179 a 207 de dicha ley, entre los cuales, se encuentran previstos en el primer numeral citado, los ingresos de los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Febrero, 2013. Pág. 296

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 718/12-16-01-6/1207/12-S1-04-02.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 13 de noviembre de 2012, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretario: Lic. Javier Armando Abreu Cruz.  
(Tesis aprobada en sesión de 26 de noviembre de 2012).

Lo destacable de este caso es la interpretación que tanto México como EUA hacen sobre el concepto de “beneficios empresariales” como país fuente, y la consecuencia que ello podrá tener en el futuro sobre ingresos que no estén previstos en otros artículos del Tratado México-EUA.

Para efectos del caso anterior se expondrá un caso práctico de como la autoridad en México resolvió un caso aplicable a una compañía residente en México.

## **CASO PRÁCTICO Y ANÁLISIS DEL MISMO**

### **Antecedentes**

Durante 2010, una empresa (US Co), residente en EUA, presta servicios de asistencia técnica a una empresa residente en México (Mx Co). En virtud de que US Co prestó los citados servicios fuera de México y no mantenía establecimiento permanente ahí, Mx Co consideró que, conforme al artículo 7 del Tratado México-EUA, los pagos que realizara por tales servicios no serían objeto de retención en México. No obstante, las autoridades fiscales consideraron que tales servicios no calificaban como “beneficios empresariales” para fines del artículo 7 del Tratado México-EUA, con lo que se encontrarían sujetos al pago del impuesto en México a la tasa del 25% sobre el importe bruto de los mismos<sup>10</sup>. El contribuyente impugnó la resolución ante el TFJFA.

Argumentos del TFJFA.

En primer lugar, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA reconoce que los Tratados internacionales se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales, y en segundo plano respecto de la Constitución Federal, como ha sido señalado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

### **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

---

<sup>10</sup> Artículo 167° de la LISR vigente en el ejercicio 2014, primer párrafo, fracción II.

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.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> *Semanario Judicial de la Federación*. Novena Época. Pleno. Tesis P LXXVII/99. Noviembre, 1999. Pág. 46.

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.

La Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA también reconoce, con base en una tesis de la SCJN, que los Tratados deben interpretarse conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante CVDT).<sup>12</sup>

**TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975)**

Conforme a lo dispuesto en los citados preceptos para desentrañar el alcance de lo establecido en un instrumento internacional debe acudir a reglas precisas que en tanto no se apartan de lo dispuesto en el artículo 14, párrafo cuarto, de la Constitución General de la República vinculan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En efecto, al tenor de lo previsto en el artículo 31 de la mencionada Convención, para interpretar los actos jurídicos de la referida naturaleza como regla general debe, en principio, acudir al sentido literal de las palabras utilizadas por las partes contratantes al redactar el respectivo documento final debiendo, en todo caso, adoptar la conclusión que sea lógica con el contexto propio del tratado y acorde con el objeto o fin que se tuvo con su celebración; es decir, debe acudir a los métodos de interpretación literal, sistemática y teleológica. A su vez, en cuanto al contexto que debe tomarse en cuenta para realizar la interpretación sistemática, la Convención señala que aquél se integra por: a) el texto del instrumento respectivo, así como su preámbulo y anexos; y, b) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes con motivo de su celebración o 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; y, como otros elementos hermenéuticos que deben considerarse al aplicar los referidos métodos destaca: 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 su interpretación; y, c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes; siendo conveniente precisar que en términos de lo dispuesto en el artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para realizar la interpretación teleológica y conocer los fines que se tuvieron con la celebración de un instrumento internacional no debe acudir, en

---

<sup>12</sup> *Semanario Judicial de la Federación*. Novena Época. Pleno. Tesis P LXXVII/99. Noviembre, 1999. Pág. 46.

principio, a los trabajos preparatorios de éste ni a las circunstancias que rodearon su celebración, pues de éstos el intérprete únicamente puede valerse para confirmar el resultado al que se haya arribado con base en los elementos antes narrados o bien cuando la conclusión derivada de la aplicación de éstos sea ambigua, oscura o manifiestamente absurda.<sup>13</sup>

Amparo en revisión 402/2001. Imcosa, S.A. de C.V. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; en su ausencia hizo suyo el asunto Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Respecto del Tratado, el TFJFA considera que el Artículo 7 primer párrafo del Tratado México-EUA constituye la cláusula general de tributación de beneficios empresariales y que el Artículo 7 sexto párrafo del Tratado México- EUA ordena una mecánica para la ubicación de las rentas en alguno de los diversos artículos del Tratado que regulan separadamente las rentas distintas atribuidas a las empresas extranjeras de los Estados contratantes.

No obstante, en opinión de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, el contexto del Tratado no permitía desprender el significado de “beneficios empresariales”, por lo que conforme al artículo 3 segundo párrafo del Tratado México-EUA, se debía analizar la legislación doméstica de México.

En ese sentido, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA señala que para el sistema impositivo mexicano la actividad empresarial prácticamente abarcaría toda actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso, por lo que no podría considerarse que el ingreso proveniente de todas esas actividades (empresariales) deba automáticamente ser un beneficio empresarial para fines del Tratado.

La Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA señala que, si bien las autoridades fiscales no incluyeron mayor razonamiento para sostener por qué la asistencia técnica no es un “beneficio empresarial”, la parte actora (el contribuyente) no acreditó lo contrario.

Este argumento es relevante, pues implica que si las autoridades fiscales no pueden fundamentar su resolución de liquidación sobre una contribución, la carga de la prueba se traspaasa al contribuyente.

En consecuencia, el TFJFA concluye que, conforme al artículo 167 de la LISR, si bien se consideran actividades empresariales los ingresos derivados de las actividades a las que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación

---

<sup>13</sup> *Semanario Judicial de la Federación*. Novena Época. Segunda Sala. Tesis C. P LXXI. Diciembre 2002. Pág. 292.

(CFF), no se consideran incluidos los ingresos referidos en los artículos 153 al 175 de la LISR.

Por lo anterior, cualquier ingreso recibido por un residente en el extranjero de fuente de riqueza en México que no esté comprendido en un artículo específico,<sup>14</sup> no podría ser considerado como “beneficios empresariales” para fines de los Tratados celebrados por México, lo cual podría hacer inaplicables a los mismos.

El 30 de agosto de 2005 las autoridades fiscales emitieron una regla miscelánea que señala textualmente lo siguiente:

1.2.1.21. Para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, 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.

Sin embargo, el TFJFA consideró que una regla miscelánea no puede contravenir lo previsto en la LISR, por lo cual pretender utilizar esa regla miscelánea es infundado.

Así, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA resuelve que los ingresos por servicios de asistencia técnica recibidos por US Co no constituyen “beneficios empresariales” para fines del artículo 7 del Tratado México-EUA. Por ende, Mx Co debe aplicar el artículo 167 de la LISR vigente para el ejercicio 2014.

Ahora bien, resulta difícil de comprender el razonamiento del TFJFA, cuando la respuesta al tema en particular está ya resuelta por lo señalado en los propios Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE. Incluso el propio TFJFA reconoce que para la interpretación de los Tratados es posible utilizar los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE al afirmar que tales comentarios constituyen “sentido corriente” conforme al artículo 31 de la CVDT, y no así “medios de interpretación complementarios” de acuerdo con el artículo 32 de la CVDT.

Al tomar esto como base, los párrafos 59 y 62 de los comentarios al artículo 7 del Modelo Convenio de la OCDE (2008)<sup>15</sup> señalan de manera general que el término “beneficios” comprende todas las rentas procedentes de la explotación de una empresa.<sup>16</sup>

Por otra parte, los párrafos 11.1. a 11.4. de los comentarios al artículo 12 (“Regalías”) del Modelo Convenio de la OCDE,<sup>17</sup> precisan de manera general que en un contrato de prestación de servicios (incluida la asistencia técnica), una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer

---

<sup>14</sup> Artículos 6 y 8 a 21 del Modelo Convenio de la OCDE

<sup>15</sup> existen desde el Modelo Convenio de la OCDE de 1963

<sup>16</sup> Una empresa se define conforme al artículo 3 del Tratado como el ejercicio de toda actividad o negocio.

<sup>17</sup> Incluidos desde 1977 en el párrafo 12 del Modelo Convenio de la OCDE 1977

ella misma una obra para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula en general el Artículo 7 “beneficios empresariales”.

Ahora bien, del análisis al caso práctico expuesto de los razonamientos del TFJFA podría deducirse que su conclusión está basada en la interpretación de la legislación de México y no del propio Convenio. En ese caso, los EUA podrían válidamente considerar que México utilizó una interpretación diferente de los hechos o distinta de las disposiciones del Convenio. En ese caso, no estaría obligado a eliminar la doble tributación –por ejemplo, otorgar crédito del impuesto sobre la renta (ISR) pagado en México–, lo cual podría detonar un procedimiento de acuerdo amistoso que pudiera no resolverse.

El punto de partida de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA es que, conforme al artículo 3 segundo párrafo del Tratado México-EUA, es posible atender a la legislación doméstica. Sin embargo, no se precisa la forma en que analiza el término “contexto” a la luz de la CVDT, sino que entra mecánicamente al análisis de la legislación doméstica.

## CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

SEMANA	AGOSTO				SEPTIEMBRE				OCTUBRE				NOVIEMBRE				DICIEMBRE			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
<b>TEMAS</b>																				
1 Definición del tema y título de investigación			√																	
2 Planteamiento del Problema				√																
3 Hipótesis						√	√													
4 Metodología utilizada							√													
5 Objetivo general del tema de investigación								√												
<b>MARCO TEORICO</b>																				
6 Antecedentes							√	√												
7 Redacción de objetivo parcial número 1										√										
8 Desarrollo de objetivo parcial número 1 (Definición de conceptos)											√									
9 Redacción de objetivo parcial número 2												√								
10 Desarrollo de objetivo parcial número 2												√								
<b>CASO PRACTICO</b>																				
11 Antecedente de caso práctico.														√	√					
12 Analisis del caso práctico.															√	√				
<b>CONCLUSIONES Y BIBLIOGRAFIA</b>																				
13 Conclusiones																			√	
14 Bibliografía																			√	

## CONCLUSIONES

Derivado del análisis al material antes expuesto, se puede entender que si bien los Convenios jerárquicamente se ubican por encima de la legislación nacional, en el caso de la legislación Mexicana existen pronunciamientos emitidos por los Tribunales respecto con gravar el ingreso en el país fuente (en este caso derivado por el aprovechamiento en territorio nacional del servicio por asistencia técnica), que en congruencia con la reserva que mantiene México en el Modelo Convenio de la OCDE se puede concluir que en el caso expuesto el ingreso derivado por asistencia técnica fue sujeto a retención en este estado Contratante (México) siendo la asistencia técnica un **ingreso no definido** en el Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América y por consecuencia fue sujeto a imposición a la tasa de retención del 25%, eximiéndolo de considerarlo como beneficio empresarial el cual generaría que no fuese sometido a imposición del impuesto sobre la renta.

## BIBLIOGRAFÍA

- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, edición del 22 de julio de 2010.
- Convenios Internacionales en Materia Fiscal, Romano Mussali, Emilio.
- Semanario Judicial de la Federación
- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011.
- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Código Fiscal de la Federación vigente por el ejercicio 2014
- Código de Comercio
- Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente por el ejercicio 2014